

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE DIREITO

Lucas Barrios Mello

PRAZO PRESCRICIONAL PARA REDIRECIONAMENTO DA
EXECUÇÃO FISCAL TRIBUTÁRIA EM FACE DOS SÓCIOS
COM PODERES DE GERÊNCIA NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO
IRREGULAR

Passo Fundo
2013

Lucas Barrios Mello

PRAZO PRESCRICIONAL PARA REDIRECIONAMENTO DA
EXECUÇÃO FISCAL TRIBUTÁRIA EM FACE DOS SÓCIOS
COM PODERES DE GERÊNCIA NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO
IRREGULAR

Monografia apresentada ao curso de Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de Passo Fundo, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, sob orientação do professor Me. Edmar Viane Marques Daudt.

Passo Fundo
2013

Dedico este trabalho aos meus pais, que sempre foram meus exemplos de vida, perseverança e caráter, e com muito esforço sempre ajudaram a realizar todos os meus sonhos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pela sua presença constante na minha vida, muitas vezes sem que eu precise pedir, pelo auxílio nas minhas escolhas e por me confortar e dar forças nas horas mais difíceis.

Ao professor orientador, Me. Edmar Viane Marques Daudt, pelos seus ensinamentos, cuidados e orientação na realização deste trabalho.

À Marcos Paulo Sandri, pelos seus valiosos conselhos, pelas conversas inspiradoras, pela sua amizade e pelo seu apoio.

Aos meus pais, Leonel Mello e Josetemari Barrios Mello, meus maiores exemplos! Muito obrigado por toda a sua atenção, apoio, carinho e pela oportunidade concedida a mim para realizar a graduação no curso de direito.

Por fim, agradeço a todos os meus amigos que contribuíram para realização deste trabalho, em especial à Flávia de Oliveira, pelo seu amor e pela sua compreensão.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar o marco inicial para contagem do prazo prescricional de que dispõe a fazenda pública, para os fins de redirecionamento da execução fiscal tributária, em face dos sócios com poderes de gerência, nos casos de dissolução irregular. Para tanto, analisa-se, inicialmente, a responsabilidade tributária com relação ao sujeito passivo da obrigação, os conceitos de contribuinte e de responsável tributário, bem como os dispositivos legais que determinam a atribuição de responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário a terceiros pessoas, seja por substituição, seja por transferência. Ainda, serão abordados alguns aspectos gerais da prescrição no direito tributário e seus efeitos sobre os referidos créditos. Ademais, será dado enfoque à responsabilidade de terceiros, prevista no artigo 135 do CTN, discutindo o conceito de infração a lei e o principal ato gerador de responsabilidade pessoal, qual seja, a dissolução irregular da sociedade. Por fim, caracterizada a dissolução irregular, será analisado o termo *a quo* do prazo prescricional para que a fazenda pública realize o redirecionamento da execução fiscal tributária em face dos sócios administradores, levando-se em consideração as divergências jurisprudenciais e os ditames do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: Actio nata. Dissolução irregular. Prescrição. Redirecionamento. Responsabilidade de Terceiros. Responsabilidade tributária. Transferência.

LISTA DE ABREVIATURAS

art. – artigo

CF – Constituição Federal

CC – Código Civil

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CTN – Código Tributário Nacional

CPC – Código de Processo Civil

DJ – Diário da Justiça

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte

LC – Lei Complementar

LEF – Lei de Execuções Fiscais

loc.cit. – *loco citato* (no lugar citado)

Min. – Ministro

op. cit. – *opus citatum* (obra citada)

p. – página(s)

RE – recurso extraordinário

Rel. - Relator

REsp – recurso especial

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TFR – Tribunal Federal de Recursos

TRF – Tribunal Regional Federal

TJRS – Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul

vol. – volume

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E OS EFEITOS DA PRESCRIÇÃO SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO	9
1.1 Sujeito passivo da obrigação tributária	9
1.1.1 Contribuinte	9
1.1.2 Responsável	10
1.2 Hipóteses de responsabilização tributária	11
1.2.1 Responsabilidade por substituição	12
1.2.2 Responsabilidade por transferência	14
1.2.2.1. Responsabilidade de terceiros	16
1.3 Extinção do crédito tributário através da prescrição	19
1.3.1. Origem, conceito e requisitos da prescrição	19
1.3.1.1 Origem	19
1.3.1.2 Conceitos	20
1.3.1.3 Requisitos	21
1.3.2 A prescrição e os efeitos sobre os créditos tributários.....	21
1.3.2.1 Da prescrição: ordinária e intercorrente	23
2 REDIRECIONAMENTO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL: RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR	26
2.1 Breves considerações sobre o redirecionamento	26
2.2 O artigo 135 do CTN e a responsabilidade pessoal dos terceiros	27
2.2.1 A responsabilidade dos (sócios) administradores da empresa	29
2.3 Principais atos geradores de responsabilidade pessoal	32
2.3.1 Do conceito de infração à lei e a evolução do entendimento do STJ	32
2.3.2 Da dissolução irregular da pessoa jurídica	34
3 DIVERGÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS QUANTO A PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL TRIBUTÁRIA EM FACE DO SÓCIO RESPONSÁVEL NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR	38
3.1 Esclarecimentos iniciais	38
3.2 Tese da não existência de prescrição diferenciada para sócio e sociedade	39
3.3 Tese dos cinco anos contados a partir da citação da pessoa jurídica	41
3.4 Tese da actio nata	46
3.5 O recurso especial nº 1.201.993 na forma dos recursos repetitivos	51
CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS	58

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objetivo, após uma breve análise acerca da responsabilidade tributária, dos conceitos de contribuinte e de responsável tributários, dos aspectos gerais da prescrição no direito tributário e seus efeitos, discutir as teses relativas ao marco inicial do prazo prescricional para redirecionamento da execução fiscal tributária em face dos sócios com poderes de gerência nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica, com enfoque na responsabilidade de terceiros prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN), explicando, ao final, qual a posição que vem se consolidando no Superior Tribunal de Justiça (STJ), posição esta, adiante-se desde logo, com a qual o autor não compartilha.

Tratando-se de responsabilização de terceiro para o redirecionamento da execução fiscal tributária, o Código Tributário Nacional não regula suficientemente o instituto da prescrição, diferentemente do que faz em relação ao devedor originário (contribuinte), quando define o marco inicial da prescrição e as causas que a interrompem no artigo 174.

As teorias dominantes do Superior Tribunal de Justiça pressupõem a prescrição autônoma do direito de redirecionar a execução fiscal, ou seja, uma pretensão específica de redirecionamento que poderia ser extinta sem a necessária extinção do crédito tributário. Todavia, o que realmente as diferencia é o início da contagem do prazo prescricional para o redirecionamento do executivo fiscal. No que se refere ao prazo de prescrição, ambas as teses defendem ser de cinco anos.

O embate entre as teses divergentes, e a consequente consolidação, principalmente jurisprudencial, da tese que se mostra mais lógica, é indispensável para garantir não apenas a satisfação do crédito da Administração Pública, mas também a segurança jurídica dos sujeitos passivos da obrigação tributária.

No primeiro capítulo será feito um estudo, ainda que sintético, da responsabilidade tributária e dos efeitos da prescrição sobre os créditos tributários, com breve análise quanto aos sujeitos passivos da obrigação tributária e hipóteses de responsabilização tributária, com enfoque na responsabilidade por transferência, que tem como espécie a responsabilidade de terceiros, examinando, por fim, conceitos, requisitos e efeitos da prescrição sobre os créditos tributários.

Ademais, no segundo capítulo, o foco é o redirecionamento do processo de execução fiscal e a responsabilidade do sócio administrador, em que a análise da responsabilidade de

terceiros, regulada no artigo 135, inciso III do CTN, paralelamente ao estudo do principal ato gerador de responsabilidade pessoal, qual seja, a dissolução irregular da pessoa jurídica, serão estudadas de forma mais minuciosa, de sorte a identificar os marcos temporais da prescrição para fins de buscar a responsabilização destes sócios.

No terceiro capítulo serão analisadas as divergências jurisprudenciais no que tange à prescrição do direito de redirecionamento da execução fiscal tributária em face do sócio responsável, com enfoque nos casos de dissolução irregular.

Em seguida, será realizada uma análise crítica à jurisprudência até então dominante do Superior Tribunal Justiça, que defende que o prazo quinquenal para o fisco requerer o redirecionamento do feito executivo aos sócios, com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, tem seu marco inicial com o despacho do juiz que determinar a citação da pessoa jurídica.

Nesse sentido, o grande esforço será demonstrar que estabelecer um marco inicial do prazo prescricional para redirecionamento do feito executivo, antes da efetiva possibilidade da fazenda pública exercer a cobrança do crédito tributário contra os responsáveis legalmente previstos no CTN, afronta ao princípio da *actio nata*.

A argumentação explanada no capítulo terceiro será reforçada na conclusão, que ressalta, ainda, a importância da consolidação jurisprudencial em relação ao marco inicial da contagem prescricional para o redirecionamento aos sócios administradores nos casos de dissolução irregular, essencial para garantir a segurança jurídica das relações tributárias, tanto à fazenda pública, quanto aos sujeitos passivos.

O método de abordagem da monografia será o hipotético-dedutivo. A escolha do método se faz necessária diante das hipóteses que o autor do estudo se propôs a responder. Por conseguinte, será realizada uma análise das questões pertinentes à responsabilidade de terceiros, dissolução irregular e prescrição no direito tributário em conjunto com as teses jurisprudenciais, para, com isso, prever ou eliminar as correntes que menos condizem ao problema proposto.

O método de procedimento se dará pelo intermédio da utilização de material bibliográfico, jurisprudências e meios eletrônicos, com a pretensão de discorrer sobre o tema prazo prescricional para redirecionamento da execução fiscal tributária em face dos sócios com poderes de gerência nos casos de dissolução irregular, esperando que o mesmo sirva como contribuição para estudos que envolvam a referida problemática.

1. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E OS EFEITOS DA PRESCRIÇÃO SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O presente capítulo tem como objetivo o estudo dos institutos da responsabilidade tributária e da prescrição.

Com essa finalidade, discorre-se primeiramente sobre as definições de contribuinte e responsável tributário. Em seguida, serão abordadas, de forma geral, as hipóteses que levam à responsabilidade tributária. Por fim, será estudado o instituto da prescrição e os seus efeitos sobre os créditos tributários.

1.1 Sujeito passivo da obrigação tributária

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, que em razão da lei, deve prestar ao sujeito ativo o objeto da obrigação. Entende-se por sujeito ativo da obrigação tributária a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento, conforme artigo 119 do Código Tributário Nacional (CTN).

Nos termos do artigo 121 do CTN, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Para Hugo de Brito Machado, o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária é sempre um dar, um pagar, em que o sujeito passivo da obrigação principal, portanto, é sempre obrigado a pagar, ou um tributo, ou uma penalidade pecuniária, vale dizer, multa¹.

O parágrafo único do referido artigo dispõe que sujeito passivo da obrigação pode ser contribuinte ou responsável.

Passaremos a examinar cada uma dessas figuras.

1.1.1 Contribuinte

A figura do contribuinte está prevista no artigo 121, parágrafo único, inciso I, do CTN². Contribuinte é o sujeito passivo (pessoa física ou jurídica), que tem relação pessoal e

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 142.

² Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (aquele que dá origem à obrigação tributária).

Contribuinte, portanto, é a pessoa que realiza o fato imponible. Em outras palavras, conforme bem pontua Silveira Difini, é aquele que pratica o ato ou se enquadra na situação que deflagra a situação do fato imponible³.

Ainda, segundo Soares de Melo, em princípio, o pagamento do tributo deve ser realizado pelo contribuinte, em razão de manter relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador. “A íntima conexão da pessoa com a materialidade é que tem a virtude de revelar a figura do contribuinte, porque, ao realizar o fato imponible, terá que recolher aos cofres públicos o pagamento do tributo”⁴.

Assim, caracteriza-se a figura do contribuinte como a pessoa que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Alguns exemplos para esclarecer esses conceitos: o contribuinte do imposto de renda, previsto no artigo 45 do CTN⁵, é aquele que aufera a renda ou os proventos de qualquer natureza; a Constituição Federal (CF) no artigo 155, inciso III⁶, ao mencionar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, impõe ao legislador estadual (e distrital), indicar como contribuinte o proprietário dos veículos.

1.1.2 Responsável

O recolhimento do tributo pode também ser exigido de pessoa diversa daquela que realizou o fato típico tributário.

Na dicção do artigo 121, parágrafo único, inciso II do Código Tributário Nacional⁷, será considerado responsável tributário o sujeito passivo quando, sem revestir a função de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 211.

⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 263.

⁵ Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

III - propriedade de veículos automotores.

⁷ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

Em outras palavras, o responsável tributário é uma terceira pessoa que não se encontra vinculada direta e pessoalmente com o fato gerador, mas guarda algum vínculo com o contribuinte ou alguma relação remota com o fato impositivo, razão pela qual, por expressa disposição legal, pode ser guindado à condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Nesse sentido Diego Diniz Ribeiro explica:

Em matéria tributária, por exemplo, as normas reguladoras da responsabilidade podem ser assim resumidas:

a) [...]

b) o responsável tributário é uma terceira pessoa, distinta do contribuinte, que por apresentar um vínculo mediato ou indireto com o fato jurídico tributário é alçado ao *status* de sujeito passivo da relação jurídico-tributária em razão de expressa previsão legal⁸; [...]

Portanto, o responsável encerra apenas uma relação indireta com o fato gerador. Não é ele quem pratica o ato, nem quem se encontra em situação que o faz acontecer, mas ele se encontra de alguma forma vinculado ao fato impositivo ou ao contribuinte. Sua obrigação decorre de disposição expressa de lei. É a lei que estende ao responsável a obrigação que, originariamente, era só do contribuinte⁹.

No próximo título, serão abordadas e discutidas de forma mais específica as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN.

1.2 Hipóteses de responsabilização tributária

O CTN regula a responsabilização tributária no Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária), estendendo-se pelos artigos 128 a 138.

O artigo 128 do CTN¹⁰ dispõe que a responsabilidade pelo crédito tributário somente poderá ser atribuída a terceira pessoa mediante lei expressa, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-lhe de forma supletiva.

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁸ RIBEIRO, Diego Diniz. Responsabilidade tributária fundada no art. 135, III do CTN: presunção de certeza da CDA e o cálculo jurisprudencial dos precedentes do STJ e do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*: Dialética, 2012, p. 31.

⁹ DIFINI, *Manual de direito tributário*, p. 213.

¹⁰ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

É pacífico o entendimento doutrinário de que a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. Para Hugo de Brito Machado, em sentido amplo, “é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária”¹¹. No CTN, a expressão responsabilidade tributária é presente em sentido amplo nos artigos 123, 128, 136 e 138, entre outros¹².

Em sentido estrito, “é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco exigir a prestação respectiva”¹³. No CTN, a responsabilidade tributária se encontra em sentido estrito quando se refere à responsabilidade dos sucessores e de terceiros que logo serão objeto de discussão.

Ainda com relação à responsabilidade tributária, a doutrina pátria, levando em consideração o momento em que emerge o vínculo jurídico entre o contribuinte originário e a pessoa designada em lei como responsável pelo crédito tributário, classifica a responsabilidade como por substituição ou por transferência.

1.2.1. Responsabilidade por substituição

A responsabilidade por substituição está prevista no artigo 150, §7 da Constituição Federal¹⁴.

Nos termos da lei, a responsabilidade tributária por substituição significa a inclusão de um terceiro, antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, a substituição

¹¹ MACHADO. *Curso de direito tributário*. p. 150.

¹² Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

¹³ MACHADO, *Curso de direito tributário*, op.cit., p. 150.

¹⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

ocorre quando a obrigação surge diretamente para o responsável, a quem compete recolher o tributo devido desde o momento em que ocorrer o fato gerador.

Segundo Difini, o substituto legal tributário, ao contrário do responsável *stricto sensu* (aquele que não têm qualquer ligação com o fato imponible), está de alguma forma ligado ao fato imponible, participando da cadeia de produção – comercialização¹⁵.

A responsabilidade por substituição admite, ainda, a classificação em progressiva ou regressiva.

Por oportuno, traz-se à colação o magistério de Soares de Melo sobre a substituição dita regressiva:

Na substituição regressiva, a lei tem atribuído a responsabilidade a uma terceira pessoa distinta da obrigação tributária já concretizada, por razões de comodidade, praticidade, sendo utilizada para operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes de proporções modestas, que não mantêm organização adequada de seus negócios, ou até, sem possuírem um efetivo estabelecimento. Diversas atividades vêm sendo enquadradas nesta sistemática, como é o caso de operações realizadas com as seguintes mercadorias: algodão em caroço, café cru, cana-de-açúcar em caule, feijão, mamona, soja, produtos *in natura*, sementes, insumos agropecuários, coelho, gado em pé, equino de raça, subprodutos da matança de gado, leite, pescado, resíduos de materiais e metal não-ferroso¹⁶.

Assim, pode-se dizer que a substituição regressiva é aquela dita “para trás”. Ocorre quando o substituto se situa mais à frente na cadeia negocial, em relação ao substituído. Para melhor entendimento, imagine-se a seguinte situação: o fato gerador do ICMS, na venda da soja, é a própria venda; portanto, aquele que vendeu a soja é o contribuinte do referido imposto. Contribuinte, neste caso, é a figura do produtor rural, que é quem pratica a conduta descrita na regra-matriz de incidência tributária. No entanto, no caso em tela, a cooperativa, aquela que vai comprar a soja do produtor rural, para depois comercializá-la novamente, é quem assume a responsabilidade pelo tributo que não será pago pelo produtor rural, caracterizando, portanto, a substituição regressiva.

Outrossim, no que tange à substituição progressiva, novamente oportunos os ensinamentos de Soares de Melo:

Na substituição progressiva, o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor (também incerto), havendo definição, por

¹⁵ DIFINI, *Manual de direito tributário*, p. 224.

¹⁶ MELO, *Curso de direito tributário*, p. 276.

antecipação, do sujeito passivo, de uma obrigação não conhecida, que se presume venha a ser realizada no futuro. Esta sistemática tem sido considerada para diversas espécies de mercadorias, tais como combustível, lubrificante, álcool carburante, energia elétrica, fumo, cimento, refrigerante, cerveja, água mineral, sorvete, fruta, veículo novo, componentes de máquina/aparelho/equipamento e produtos farmacêuticos¹⁷.

Neste caso, verifica-se que a substituição tributária ocorre para frente, portanto, é progressiva; nela, o substituído está depois do substituto na respectiva cadeia comercial, ou seja, um terceiro é incluído na relação antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Como exemplo de substituição tributária progressiva, pode-se citar o ICMS sobre a venda de carros, bebidas e cigarros, que é exigido antecipadamente dos fabricantes de tais produtos, com base em pautas fiscais que veiculam valores fixados previamente para a apuração da base de cálculo do imposto sobre as operações futuras.

Podem ser também citados, como exemplos de substituição tributária progressiva: a) a responsabilidade do empregador pelo recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos pagos aos empregados, b) a responsabilidade das cooperativas pelo recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre o resultado da comercialização dos produtores rurais, dentre outros.

1.2.2. Responsabilidade por transferência

A responsabilidade tributária por transferência, por seu turno, é aquela obrigação que surge inicialmente em face do contribuinte, mas, em razão de fatos jurídicos supervenientes, a legislação prevê a alteração do polo passivo, que passa a ser ocupado pelo responsável.

Aqui, diversamente da responsabilidade por substituição vista no tópico anterior, a obrigação surge tendo como sujeito passivo o contribuinte, porém, em razão de algum evento posterior ao fato gerador, é transferida para um terceiro: o responsável tributário.

A corroborar o exposto acima, insta transcrever o entendimento de Ricardo Alexandre, que preleciona:

Na responsabilidade “por transferência”, no momento do surgimento da obrigação, determinada pessoa figura como sujeito passivo, contudo, num momento posterior,

¹⁷ MELO, *Curso de direito tributário*, p. 276.

um evento definido em lei causa a modificação da pessoa que ocupa o pólo passivo da obrigação, surgindo, assim, a figura do responsável, conforme definida em lei¹⁸.

Em outras palavras, a transferência surge após a ocorrência do fato gerador. Na morte, há a transferência da obrigação de pagar o tributo do *de cujos* para o espólio. Na compra de um imóvel, deve-se atentar para a certidão negativa de débitos do mesmo, sob pena do adquirente ter que pagar o IPTU em atraso, o mesmo ocorrendo na fusão ou na incorporação de uma empresa por outra.

Destarte, a regra geral acerca da responsabilidade do sucessor está prevista no artigo 129 do CTN¹⁹. Em análise ao dispositivo, verifica-se que o sucessor será responsável pelos tributos devidos pelo contribuinte, cujos fatos geradores tenham ocorrido até a data da ocorrência do ato que enseje a responsabilidade por sucessão, ainda que o lançamento não tenha sido efetivado.

Pelo seu caráter didático, vale ressaltar os ensinamentos de Difini sobre o tema:

Não se confunde o sucessor tributário com as demais espécies de sujeitos passivos. O contribuinte é aquele que pratica o ato, ou se encontra na situação que deflagra a ocorrência do fato imponible. Tem relação pessoal e direta com o fato imponible. O substituto tem vinculação com o fato imponible: participa em fase anterior ou posterior da cadeia negocial e passa a ocupar a posição do contribuinte na relação jurídica tributária. São os casos de sujeição passiva direta. O responsável em sentido estrito não tem nenhuma ligação com o fato gerador, decorrendo sua responsabilidade exclusivamente de disposição legal. Já o sucessor também não tem ligação com o fato imponible, mas tem uma relação de direito privado com o contribuinte, em virtude da qual a lei promove sua sub-rogação nos direitos e obrigações tributárias do contribuinte. A relação jurídica, de direito privado, entre contribuinte e sucessor, é o suporte fático da norma tributária que, incidindo, cria a sub-rogação do sucessor nos direitos e obrigações do contribuinte de uma específica relação jurídica tributária²⁰.

No que tange ao responsável, em sentido estrito, não ter nenhuma ligação com o fato gerador, cumpre fazer uma pequena ressalva à Difini. O artigo 134 do CTN (que será tratado no próximo título) determina que para a responsabilização de terceiro, prevista em lei, é necessário que este tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este tenha indevidamente se omitido. Por esta razão, evidente a ligação com o fato gerador, pois caracterizada a relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribuiu a responsabilidade.

¹⁸ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. São Paulo: Método, 2007, p. 291.

¹⁹ Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

²⁰ DIFINI, *Manual de direito tributário*, pp. 238-239.

Ademais, são exemplos de responsabilidade por sucessão a sucessão imobiliária (artigo 130 do CTN), a sucessão *causa mortis* (artigo 131, II e III do CTN) e a sucessão empresarial (artigos 132 e 133 do CTN).

O artigo 130 do CTN²¹ determina a responsabilidade por sucessão nas relações de negócios (ex. compra e venda) de bens imóveis. Assim, se alguém vende um terreno, e estava a dever o imposto territorial, ou alguma taxa correspondente a prestação de serviços relacionados com o imóvel, ou contribuição de melhoria, o adquirente fica responsável pelo respectivo pagamento²².

Todavia, pelo fato de geralmente serem exigidas certidões negativas (de quitação) para possibilitar a lavratura de escrituras de venda de imóveis, na prática, dificilmente ocorrerá a aludida responsabilidade do adquirente, devido à inexistência de tributo, descaracterizando, portanto, a sucessão.

Em relação aos bens móveis, a imputação da responsabilidade pessoal também se aplica ao adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos (resgate de coisa penhorada), consoante previsão do artigo 131, inciso I²³. É o caso do comprador de um veículo automotor ficar responsável pelo IPVA devido pelo antigo proprietário.

De outra parte, o falecimento do contribuinte imputa responsabilidade ao sucessor a qualquer título e ao cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação; e ao espólio pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão. Assim está disposto no artigo 131, incisos II e III do CTN²⁴. Soares de Melo esclarece:

O sucessor (herdeiros), e o cônjuge meeiro (viúvo ou viúva casado em regime de comunhão de bens) deverão arcar com os encargos relativos aos tributos devidos pelo sucedido, até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão (parcela que lhe couber na partilha), legado (bem atribuído ao legatário por testamento), ou da meação (metade dos bens do marido ou da

²¹ Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

²² MACHADO, *Curso de direito tributário*, p. 151.

²³ Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

²⁴ Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

[...]

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

mulher). O espólio (massa de bens, representada pelo inventariante, compromissado no juízo do inventário) responderá pelos tributos devidos pelo falecido até a data da abertura da sucessão²⁵.

Portanto, trata-se da responsabilidade pelos tributos devidos até a data da partilha ou da adjudicação. Daí por diante, como proprietário dos bens, o sucessor assume a condição de contribuinte²⁶.

Na sequência, o artigo 132 do CTN²⁷ trata das modalidades de negócios societários (fusão, transformação, incorporação e cisão)²⁸, que decorrem de decisões particulares das pessoas jurídicas, em razão de suas exclusivas conveniências pessoais.

1.2.2.1 Responsabilidade de terceiros

A responsabilidade de terceiros é uma espécie de responsabilidade de transferência que vem disciplinada nos artigos 134 e 135 do CTN. Admite divisão em duas outras subespécies:

- a) responsabilidade de terceiros com atuação regular (art. 134); e
- b) responsabilidade de terceiros com atuação irregular (art. 135).

O artigo 134 do CTN²⁹ estabelece quem são os terceiros que responderão solidariamente nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação

²⁵ MELO, *Curso de direito tributário*, p. 283.

²⁶ MACHADO, *Curso de direito tributário*, p. 153.

²⁷ Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

²⁸ Tais figuras societárias estão disciplinadas na Lei nº 6.404/76, que regula as Sociedades por ações:

Art. 220. A **transformação** é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.

Art. 227. A **incorporação** é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Art. 228. A **fusão** é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

Art. 229. A **cisão** é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão. (grifo nosso).

²⁹ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

principal pelo contribuinte, devido aos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

Em que pese o artigo remeta à ideia de responsabilidade solidária pelas ações ou omissões de que forem responsáveis, nesse caso, o que existe na verdade é uma responsabilidade subsidiária, e não plena (solidária), pois os responsáveis se obrigam somente quando houver impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Os pais, tutores e curadores, por exemplo, respondem de forma subsidiária, respectivamente, com seus filhos, tutelados ou curatelados, nos atos em que intervierem, ou pelas omissões pelas quais forem responsáveis.

Nesse sentido, explica Hugo de Brito Machado que a responsabilidade de terceiros pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este tenha se omitido indevidamente³⁰.

Para Soares de Melo, há primeiro de ser exaurida a viabilidade de concretizar-se a exigibilidade tributária do contribuinte, e somente após tal providência revelar-se impraticável é que, em caráter subsidiário, se compelirá o terceiro à liquidação tributária³¹.

O artigo 135 do CTN³², por sua vez, apresenta as hipóteses de responsabilização de terceiros por atos cometidos com excesso de poderes ou violação à lei, contrato social ou estatutos.

De acordo com o inciso I, se as pessoas enumeradas no artigo 134 (pais, tutores, administradores, inventariantes, síndicos, tabeliães), em razão de sua atuação culposa, mas sem violação à lei, ao contrato social ou estatutos, e sem excesso de poderes, derem origem ao surgimento de créditos tributários, serão responsabilizadas nos termos do artigo 134 – responsabilidade subsidiária; todavia, se essas mesmas pessoas agirem com excesso de

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

³⁰ MACHADO, *Curso de direito tributário*, p. 158.

³¹ MELO, *Curso de direito tributário*, p. 289.

³² Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

poderes, com violação à lei, ao contrato social ou estatutos, serão responsabilizadas nos termos do artigo 135 – responsabilidade pessoal.

O inciso II cuida da responsabilidade dos mandatários, prepostos ou empregados em razão de créditos que resultam de atos praticados com excesso de poderes, violação à lei, contrato social ou estatutos.

O inciso III, finalmente, que será novamente abordado no capítulo II, por ocasião da análise do redirecionamento das execuções fiscais, trata da responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos tributários, resultantes de atos praticados com excesso de poderes, violação à lei, contrato social ou estatutos.

De todas as espécies de responsabilização tributária abordadas, esta – a dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas com atuação irregular - é que será alvo de uma análise mais minuciosa no segundo e terceiro capítulos, de sorte a identificar os marcos temporais da prescrição, com o fim de buscar a responsabilização destes sócios.

1.3 Extinção do crédito tributário através da prescrição

A forma mais comum de extinção do crédito é através do pagamento, existindo, contudo, outros meios pelos quais ele pode ser extinto. O artigo 156 do CTN³³ enumera outras dez causas de extinção do crédito tributário. Dentre elas, está prevista a prescrição.

1.3.1 Origem, conceito e requisitos da prescrição

1.3.1.1 Origem

³³ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência; (grifo nosso)

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

De acordo com a doutrina de Washington de Barros Monteiro, a palavra prescrição significa, literalmente, um escrito posto antes (*prae-scriptio*). Por ser originariamente apenas meio de defesa atribuído ao possuidor contra terceiros, era colocada na fórmula do pretor antes da *demonstratio*; por ela se concitava o magistrado a não examinar o mérito da lide, caso o réu tivesse posse *ad usucapionem* durante certo tempo.³⁴ Assim, o primeiro aspecto da prescrição a ser salientado foi o da prescrição aquisitiva.

O imperador Justiniano, em 527, foi o primeiro a destacar a dupla face do instituto da prescrição - aquisitiva e extintiva - sendo a primeira um modo de adquirir a propriedade pela posse prolongada, e a segunda um meio pelo qual alguém se libera de uma obrigação pelo decurso do tempo³⁵.

Destarte, existem basicamente dois tipos de prescrição: a prescrição aquisitiva, que se caracteriza pelo modo de adquirir a propriedade pela posse prolongada, e a prescrição extintiva, notável pela sua feição negativa, em que se perde a pretensão atribuída a um direito pelo não uso dele durante certo lapso de tempo.

A prescrição extintiva é a que interessa ao presente estudo.

1.3.1.2 Conceitos

Importante ressaltar alguns conceitos encontrados na doutrina acerca da prescrição.

O conceito clássico de Clóvis Bevilácqua, referenciado por Sílvio de Salvo Venosa³⁶ e Washington de Barros Monteiro³⁷, define a prescrição como “a perda da ação atribuída a um direito, e de toda a sua capacidade defensiva, em consequência do não-uso delas, durante um determinado espaço de tempo.”

Já Pontes de Miranda, de acordo com Maria Helena Diniz³⁸, leciona “ser a prescrição a exceção que alguém tem contra o que não exerceu, durante certo tempo, que alguma regra jurídica fixa, a sua pretensão ou ação”.

Consoante Caio Mário³⁹, a prescrição é o modo pelo qual se extingue um direito (não apenas a ação) pela inércia do titular durante certo lapso de tempo.

³⁴ MONTEIRO, Washington de Barros, *Curso de direito civil*. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 286.

³⁵ MONTEIRO, *Curso de direito civil*, loc.cit.

³⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo; *Direito civil: parte geral*, v. 1. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 597.

³⁷ MONTEIRO, *Curso de direito civil*, p. 286.

³⁸ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*, v. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 236.

Nosso Código Civil (CC) dispõe acerca da prescrição no artigo 189⁴⁰, e remete basicamente à ideia de que ao ser violado o direito, nasce para o titular a pretensão, que se extingue pela ocorrência da prescrição, nos prazos legalmente fixados para cada caso

Assim, pode-se dizer que a prescrição é a impossibilidade do exercício de um direito, pelo decurso do tempo e pela inércia da parte durante esse período, que perde a oportunidade processual de pleiteá-lo.

1.3.1.3 Requisitos

Sílvio de Salvo Venosa⁴¹, citando os ensinamentos de Câmara Leal, apresenta os seguintes requisitos da prescrição:

a) Existência de uma ação exercitável: com a violação de um direito, surge a pretensão, que será alcançada pela prescrição, caso o interessado não a exerça.

b) Inércia do titular da ação pelo seu não exercício: a inércia do titular nada mais é que o não exercício da ação, logo após ter ocorrido a violação ao direito.

c) Continuidade da inércia por um certo período: esse é o fator operante da prescrição, que joga com o tempo. Não é a inércia momentânea ou passageira que configura a prescrição, mas aquela ocorrida durante o lapso de tempo fixado em lei, especificamente para aquele direito violado.

d) Inexistência de fato ou ato impeditivo, suspensivo ou interruptivo do curso prescricional: existem causas, previstas em lei, que impedem, suspendem ou interrompem o prazo prescricional e, somente na ausência de uma dessas causas, pode-se cogitar da ocorrência da prescrição.

1.3.2. A prescrição e os efeitos sobre os créditos tributários

³⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*, v.1. 18. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, pag. 435.

⁴⁰ Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

⁴¹ VENOSA, *Direito civil: parte geral*, p. 598.

Inicialmente, faz-se necessário realizar uma breve diferenciação entre os institutos da prescrição e da decadência, com enfoque na aplicação da constituição e cobrança dos créditos tributários.

No âmbito do direito tributário, a decadência extingue o direito do fisco constituir o crédito tributário⁴²; portanto, decorrido o prazo legal de decadência, o mesmo estará impedido de constituir o crédito e a obrigação tributária restará extinta.

Nos termos do artigo 142 do CTN⁴³, a obrigação tributária somente se torna exigível com o lançamento do respectivo tributo, sendo que, para tanto, a fazenda pública dispõe do prazo decadencial de cinco anos, contados do primeiro dia útil do ano subsequente àquele em que ocorreu o fato gerador (artigo 173, inciso I do CTN⁴⁴).

Com o fato gerador, nasce a obrigação tributária. O lançamento nada mais é que uma atividade administrativa, que consiste em apurar, quantificar e determinar quem é o responsável e quanto pagará pela obrigação tributária, resultando a situação em um sujeito ativo (União, Estados, Municípios, Distrito Federal, Autarquias) e um sujeito passivo (contribuinte e/ou responsável). Com o lançamento, ter-se-á o crédito tributário.

Não efetuado o lançamento no prazo assinalado, o fisco perde o direito de fazê-lo, o que dá causa à extinção da obrigação tributária, não sendo permitido à fazenda pública eternizar o direito de constituir o crédito⁴⁵.

A prescrição, por sua vez, tem início apenas quando o crédito tributário já está constituído, e o escoamento do seu prazo extinguirá a pretensão do fisco, impedindo o ajuizamento da execução fiscal.

Assim como o prazo decadencial para a constituição do crédito, também é de cinco anos o prazo para que a fazenda pública promova a sua cobrança, nos termos do artigo 174 do CTN⁴⁶.

⁴² Crédito tributário é a denominação dada pelo CTN à obrigação tributária (vínculo que une sujeito ativo e passivo), vista sob o ângulo do sujeito ativo, ou seja, refere-se ao direito de crédito da fazenda pública, já apurado pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade.

⁴³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁴⁴ Art. 173. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

⁴⁵ NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários ao CTN*. São Paulo: Forense, 1998, p. 451.

⁴⁶ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Após a constituição definitiva do crédito sem que o sujeito passivo promova o seu pagamento ou impugnação, a fazenda pública dispõe de cinco anos para inscrever o crédito em dívida ativa (art. 2º, § 3º da Lei de Execuções Fiscais⁴⁷), extrair a certidão de dívida ativa (CDA⁴⁸) e ajuizar a execução fiscal, sob pena de prescrição, a qual, para o direito tributário, além de acarretar a perda do direito de ação, implica a extinção do próprio crédito tributário (art. 156, V, do CTN).

Aqui, vale fazer uma importante ressalva. A súmula nº 153, do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR)⁴⁹, destaca ainda que, uma vez constituído o crédito, e este se encontrando sob discussão administrativa por meio de recurso, o prazo prescricional ficará suspenso até a resolução desse recurso administrativo, ou seja, não correrá o prazo prescricional de cinco anos.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que o marco inicial para a contagem do prazo de decadência é a ocorrência do fato gerador, enquanto que o marco inicial para contagem do prazo prescricional é a data da constituição definitiva do crédito.

1.3.2.1 Da Prescrição: ordinária e intercorrente

Existem basicamente dois tipos de prescrição: a ordinária, que antecede o ajuizamento do processo, e a intercorrente, que pode ocorrer dentro do processo.

A prescrição ordinária é aquela prevista no artigo 174 do CTN, já comentada, em que o termo *a quo* do lapso de cinco anos é a constituição definitiva do crédito tributário.

Assim, tem-se, primeiro, a prescrição ordinária, que se inicia com a constituição definitiva do crédito tributário⁵⁰ e é interrompida pelo despacho do juiz que determina a

⁴⁷ Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

⁴⁸ CDA: é título de crédito extrajudicial, nos termos do art. 585, inciso VI do CPC.

⁴⁹ TFR Súmula nº 153 - Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.

⁵⁰ Começa a fluir após o prazo final de pagamento concedido ao contribuinte regularmente notificado.

citação, conforme artigo 174, parágrafo único, inciso I, do CTN⁵¹. Com efeito, enquanto não houver a interrupção do prazo, passados cinco anos da data da constituição do crédito, restará consumada a prescrição ordinária e, por conseguinte, extinto o crédito tributário nos termos do artigo 156, V, do CTN.

Diante do ajuizamento da ação de execução fiscal, bem como do despacho do juiz, ordenando a citação do executado, adentramos em outro campo de análise da prescrição. A partir do referido marco temporal, interrompe-se a prescrição ordinária e se inicia uma nova contagem de cinco anos para cobrança do crédito fazendário, a chamada prescrição intercorrente. Esta é caracterizada pela inércia continuada e ininterrupta no curso do processo executivo.

Em outras palavras, após a interrupção do prazo prescricional, em razão do despacho do juiz que ordenar a citação, se a fazenda pública quedar-se inerte no sentido de promover diligências, visando à satisfação do crédito exequendo, no prazo de cinco anos, surgirá o fenômeno da prescrição intercorrente.

A corroborar o exposto acima, oportuno transcrever o entendimento de Marcelo Polo:

A razão prática para a criação do instituto está na suspensão *sine die* do processo diante da não localização do devedor ou de bens penhoráveis. O fundamento é buscado no princípio da segurança jurídica, na raiz do qual está a repulsa à infinitude de situações pendentes. Além disso, contraria a própria natureza do processo que fique suspenso indefinidamente, *ad eternum*. Isso não significa que o processo não possa se prolongar no tempo, como sói acontecer por motivos vários, mas que esse prolongamento se dê pela realização de atos úteis para que o processo atinja seu termo. [...] Na medida em que não haja mais atos úteis no sentido de localização de bens do devedor, o processo executivo está fadado ao insucesso, está virtualmente impossibilitado de alcançar seu escopo. Precisa, pois, ser extinto, tendo ou não, alcançado o fim a que originariamente serve (o processo executivo)⁵².

Dessa forma, se durante a cobrança judicial do crédito tributário a fazenda pública não localizar bens do devedor passíveis de constrição, o feito deverá ser suspenso e, posteriormente, arquivado provisoriamente, nos termos do artigo 40, § 4º, da Lei de

⁵¹Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

⁵² POLO, Marcelo. *Execução fiscal aplicada*. Bahia: Juspodivm, 2012, p. 358.

Execuções Fiscais⁵³, tendo início, então, a contagem do prazo prescricional, que só será interrompido se o credor identificar bens passíveis de penhora.

Diante da repercussão acerca da prescrição intercorrente nos feitos executivos, o Superior Tribunal de Justiça aprovou a Súmula 314, determinando que, “em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.

Em última análise, verifica-se que para caracterização da decretação da prescrição intercorrente em âmbito tributário, faz-se necessário restar efetivamente comprovada a inércia da parte credora na busca de meios efetivos à cobrança do débito.

Cabe assinalar, todavia, que presente alguma das causas suspensivas da prescrição, conforme previsão do artigo 151, do CTN⁵⁴, não se cogita da fluência da prescrição, seja ordinária, seja intercorrente.

Da mesma forma, interrompida a prescrição, por qualquer das hipóteses do artigo 174, parágrafo único⁵⁵, a contagem reiniciará integralmente, ou seja, pelos cinco anos.

⁵³ Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

⁵⁴ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

⁵⁵ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

2. REDIRECIONAMENTO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL: RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR

2.1 Breves considerações sobre o redirecionamento

O processo de execução pode ter o polo passivo substancialmente modificado durante a sua tramitação⁵⁶. Em regra, estas alterações são motivadas por causas de responsabilidade superveniente, situações nas quais os nomes dos legitimados não se encontram designados no título executivo, pois a legitimidade, em razão de fatos supervenientes, aparece em momento posterior à formação da Certidão de Dívida Ativa⁵⁷.

Atualmente, nas execuções fiscais em face de pessoas jurídicas, pode-se afirmar que, na grande maioria dos casos, as modificações mais frequentes ocorrem devido aos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica (quando a mesma encerra suas atividades sem a observância do devido procedimento legal para a sua extinção).

Se durante o processo judicial vier a ser constatada situação ensejadora de modificação no polo passivo da execução, cabe a Fazenda Nacional, exequente, requerer o redirecionamento da execução para a inclusão de um até então terceiro, agora responsável, no polo passivo do executivo fiscal.

Consoante os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, entende-se por redirecionamento:

“O redirecionamento da execução fiscal consiste na providência destinada a tornar efetiva a responsabilidade de alguém que não foi colocado no polo passivo da ação de execução fiscal, vale dizer, alguém que não foi colocado como réu. Providência visando a penhora de bens de alguém que, sem ter sido inicialmente colocado na condição de réu, é responsável pelo pagamento do crédito tributário em execução. O redirecionamento começa com o pedido, feito pela Fazenda Pública exequente, de citação da pessoa contra a qual o redirecionamento deve ocorrer, pessoa que há de ser necessariamente responsável pelo pagamento do crédito tributário em execução⁵⁸”.

Portanto, pode-se afirmar, superficialmente, que o redirecionamento é medida de caráter excepcional, utilizado na via executiva para atingir bens de terceiras pessoas

⁵⁶ FILHO, João Aurino de Melo. *Execução fiscal aplicada*. Bahia: Juspodivm, 2012, p. 241.

⁵⁷ ASSIS, Araken de. *Manual da execução*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2009, p. 1097.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Redirecionamento da execução fiscal e prescrição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, outubro 2010. São Paulo: Dialética, 2010, p. 71.

(diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas) que não foram inicialmente indicadas como réus.

2.2 O artigo 135 do CTN e a responsabilidade pessoal dos terceiros

No primeiro capítulo foi vista, de forma sucinta, a responsabilidade dos terceiros, que é uma das espécies de responsabilidade por transferência. Como o objetivo deste trabalho é analisar os marcos temporais da prescrição do redirecionamento das execuções fiscais aos sócios com poderes de gerência nos casos de dissolução irregular, é imprescindível analisar com maior atenção essa espécie de responsabilização, cujos contornos iniciais já foram dados no capítulo anterior.

Dispõe o artigo 135 do CTN⁵⁹ quem são os sujeitos que, por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos serão pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias daí resultantes.

Com relação ao artigo 134 do CTN, agrava a responsabilidade dos terceiros, uma vez que estes deixam de responder apenas na impossibilidade de exigência de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, e passam à posição de responsáveis tributários.

Além disso, estende-a a duas outras categorias de responsáveis: a) os mandatários, prepostos ou empregados e b) aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Discute-se, na doutrina, se a regra do dispositivo legal excluiria o contribuinte do polo passivo ou se ele permaneceria respondendo pelo tributo, ao lado do terceiro que agiu com excesso de poderes, violação à lei, ao contrato social ou estatuto.

Por oportuno, cumpre ressaltar os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem a responsabilidade dos terceiros é exclusiva, afastando-se a do contribuinte:

Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta

⁵⁹ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. O regime agravado da responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, é óbvio, peremptoriamente àquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incisos II e III (mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado⁶⁰).

Todavia, parte da doutrina entende que quando a pessoa jurídica se beneficiar do ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, deverá responder solidariamente pelo débito com o responsável designado em lei, em razão do disposto no artigo 124 do CTN. Nesse sentido, eis a lição de Leandro Paulsen:

Certo é que, se a pessoa jurídica se beneficiou do ato, ainda que praticado com infração à lei ou com excesso de poderes, sua responsabilidade decorrerá, ao menos, da incidência do artigo 124 do CTN, que diz da responsabilidade por interesse comum⁶¹.

O autor do estudo compartilha com esse entendimento, uma vez que não parece ter sido a intenção do legislador afastar o contribuinte do polo passivo da obrigação. Com efeito, a lei diz “são pessoalmente responsáveis”, mas em nenhum momento afirma que são os únicos. A exclusão da responsabilidade deveria ser expressa.

Esse também é o entendimento de Hugo de Brito Machado:

Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte e atribuindo-a a este caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expreso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também há de exigir dispositivo legal expreso excluir a responsabilidade do contribuinte⁶².

Prosseguindo-se com a análise do artigo, chega-se à outra questão de grande relevância em matéria de responsabilidade tributária, a qual consiste em determinar o alcance do artigo 135, III, do CTN, para assim saber em que circunstâncias os diretores, gerentes ou

⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 724-725.

⁶¹ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2010, p. 948.

⁶² MACHADO. *Curso de direito tributário*. p. 161.

representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários quando estas forem contribuintes.

2.2.1 A responsabilidade tributária dos (sócios) administradores da pessoa jurídica

Conforme referido anteriormente, a luz do disposto no artigo 135, inciso III do CTN, o sócio será chamado à responsabilização pelo débito tributário sempre que tiver agido com excesso de poderes, infração de lei, contrato social (para sociedade limitada, por exemplo), ou estatuto (no caso das sociedades anônimas).

De regra, toda sociedade empresária possui personalidade jurídica distinta de seu sócio, cujo patrimônio não se confunde com o daquela. Todavia, o sócio poderá ser responsabilizado, de forma excepcional, quando detiver poderes de gerência e atuar, individualmente, de forma irregular, utilizando o instituto da personalidade jurídica de forma fraudulenta ou abusiva⁶³.

Portanto, nem todas as categorias de sócios são passíveis de serem pessoalmente responsabilizados. O que se deflui do artigo 135, inciso III, do CTN é que apenas poderão ser chamados para responder pelo débito tributário “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”, ou seja, pessoas com poder de administração, de gerência da empresa.

Nesse sentido, bem pontua Hugo de Brito Machado:

Destaque-se desde logo, que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em “diretores”, “gerentes” ou “representantes”. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta⁶⁴.

Por essa razão, não é a mera condição de sócio hábil a ensejar aludida responsabilidade pessoal pelo adimplemento dos tributos devidos pela pessoa jurídica. É necessário mais: apenas o sócio-gerente pode ser pessoalmente responsável pelos débitos

⁶³ FILHO. *Execução fiscal aplicada*. p. 267.

⁶⁴ MACHADO. *Curso de direito tributário*. p. 159.

tributários, sob a ótica do referido dispositivo. Isso porque apenas esses são capazes de praticar os atos que fazem eclodir a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Exemplificando a chancela jurisprudencial ao presente caso, segue transcrição de ementas do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL CONTRA SÓCIO MINORITÁRIO SEM PODERES DE GERÊNCIA. REDIRECIONAMENTO. NOME DOS CORRESPONSÁVEIS NA CDA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Hipótese em que o Tribunal de origem indeferiu o redirecionamento da Execução Fiscal contra o sócio cujo nome consta da CDA, ao fundamento de que o sócio era minoritário e não detinha poderes de gerência.

2. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1356458/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/04/2013, DJe 09/05/2013)

TRIBUTARIO. EXECUCAO FISCAL PROPOSTA CONTRA SOCIEDADE E REDIRECIONADA A PESSOA DO SOCIO. RESPONSABILIDADE SUBSIDIARIA E NAO SOLIDARIA. PRESCRICAO. INTERRUPCAO. E DA PESSOA JURIDICA E NAO DOS SOCIOS A OBRIGACAO DE RECOLHER OS TRIBUTOS DEVIDOS PELA EMPRESA. POR ISSO SO RESPONDEM PELO DEBITO, E EXCEPCIONALMENTE, O DIRETOR OU O SOCIO GERENTE QUANDO A ELES IMPUTAVEL ATO DOLOSO OU CULPOSO PRATICADO COM EXCESSO DE MANDATO OU INFRACAO A LEI, AO CONTRATO E AOS ESTATUTOS. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70003092855, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Genaro José Baroni Borges, Julgado em 18/06/2003). (grifo nosso).

Conforme se verifica, ainda que o sócio possua os poderes de gerência (diretor, gerente, ou representante), é indispensável para a caracterização da responsabilização que ele tenha praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal, quando em posição de prevenir para a sua não ocorrência.

Assim, a mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante. Também por isso, segundo Leandro Paulsen, “não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão⁶⁵”.

Mais uma vez, segue jurisprudência corroborando com o entendimento declinado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR.

⁶⁵ PAULSEN. *Direito tributário*. p. 979.

REDIRECIONAMENTO A SÓCIO QUE NÃO FAZIA PARTE DO QUADRO SOCIETÁRIO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DO TEOR DA SÚMULA 7/STJ.

1. "A presunção de dissolução irregular da sociedade empresária conquanto fato autorizador do redirecionamento da execução fiscal à luz do preceitua a Súmula n. 435 do STJ, não serve para alcançar ex-sócios, que não mais compunham o quadro social à época da dissolução irregular e que não constam como corresponsáveis da certidão de dívida ativa, salvo se comprovada sua responsabilidade, à época do fato gerador do débito exequendo, decorrente de excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, conforme dispõe o art. 135 do CTN. Precedentes: EREsp 100.739/SP, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Seção, DJ 28/02/2000; EAg 1.105.993/RJ, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, DJe 01/02/2011; REsp 824.503/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 13.8.2008; REsp 728.461/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 19/12/2005" (AgRg no Ag 1.346.462/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/05/2011).
2. No caso concreto, o Tribunal de origem consignou de forma expressa que não restou provado que à época da dissolução irregular da sociedade os sócios exerciam a gerência da empresa.
3. Para rever as razões de decidir do Tribunal a quo é necessário o reexame do conjunto fático-probatório, o que, à luz do entendimento sedimentado na Súmula n. 7 desta Corte, não é possível em sede de recurso especial.
4. Agravo regimental não provido.
(STJ, 1ª Seção, AgRg no AREsp 220735/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Out/2012, DJ de 09/10/2012)

Não se faz obrigatório, ainda, que a pessoa a quem se atribui a responsabilidade integre o quadro social da pessoa jurídica, vez que o artigo não menciona tal exigência. É comum que, em sociedades de maior porte, ou em que o capital social é subscrito por muitos sócios, como a sociedade anônima, sejam contratados empregados para ocupar cargos de gerência ou diretoria.

Ticiania Benavides Correia⁶⁶ destaca acerca da responsabilidade dos administradores, quando a direção nas sociedades anônimas é permitida a pessoa não pertencente aos quadros sociais, embora o conselho de administração deva ser, necessariamente, composto por sócios. Em seguida, referencia o entendimento de José Otávio de Vianna Vaz, de que nos demais tipos societários, silenciando o contrato sobre tal, nada impede que a administração da sociedade seja delegada a não sócio.

Após uma breve, mas importante discriminação quanto ao sócio com poderes de administração, passa-se a discutir se o inadimplemento tributário é ato gerador de responsabilidade pessoal, bem como analisar a hipótese mais comum de responsabilização, a dissolução irregular.

⁶⁶ CORREIA, Ticiania Benevides Xavier. A responsabilidade dos administradores ante o inadimplemento das obrigações tributárias da pessoa jurídica. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1094, 30 jun. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/8590>>. Acesso em: 18 jul. 2013.

2.3 Principais atos geradores de responsabilidade pessoal

2.3.1 Do conceito de infração a lei e a evolução do entendimento do STJ

Durante muito tempo, a fazenda pública defendeu a tese de que o não pagamento dos tributos devidos pela sociedade caracterizaria por si só infração de lei, tendo em vista que o inadimplemento tributário seria ato contrário à lei. Assim, o simples inadimplemento autorizaria a responsabilização pessoal do administrador pelos débitos não pagos. Em um primeiro momento, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acatou essa tese, como se observa do seguinte julgado:

"TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – PENHORA DE BENS – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO – ARTS. 135 E 136, CTN.

1. O sócio responsável pela administração e gerência de sociedade limitada, por substituição, é objetivamente responsável pela dívida fiscal, contemporânea ao seu gerenciamento ou administração, **constituindo violação à lei o não recolhimento de dívida fiscal regularmente constituída e inscrita** – não exclui a sua responsabilidade o fato de o seu nome não constar da certidão de dívida ativa.(grifo nosso)

2. Multiplicidade de precedentes jurisprudenciais. (STF/STJ).

3. Recurso provido.

(STJ, 1ª Turma, REsp 33731-93-MG, rel Min. Milton Luis Pereira, DJU 06/03/1995, p. 4.318).

Posteriormente, diante das inúmeras críticas da doutrina pátria, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça acerca da responsabilização dos sócios passou a ser de que o mero inadimplemento tributário não configura ato ilícito apto a autorizar o redirecionamento da execução. Segue jurisprudência:

É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

Dessarte, hoje, é pacífico o posicionamento do STJ de que o não recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração à lei geradora de responsabilidade dos sócios gerentes. Tal postura aniquilaria o princípio da separação dos patrimônios e responsabilidades das

peças físicas e jurídicas. A exceção seria tão ampla, que da regra geral nada restaria, e os sócios gerentes responderiam sempre, e por tudo, objetivamente⁶⁷.

Assim, após controvérsia entre a 1ª. e 2ª. Turmas, a 1ª. Seção do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que não configura ato contrário à lei o não pagamento do tributo na data de vencimento, como se observa da ementa do acórdão do julgamento proferido nos Embargos de Divergência no Recurso Especial:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Embargos de Divergência rejeitados.

(EREsp 260.107-RS, EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL 2003/0150650-4, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, Data do Julgamento, 10/03/2004, DJ 19.04.2004, p. 149).

Portanto, segundo entendimento consolidado junto ao STJ, o simples inadimplemento não pode ser caracterizado como um ato contrário à lei. Assim, por exemplo, a empresa que informa ao fisco o valor do tributo devido e não paga na data do vencimento, não pratica ato contrário à lei, não sendo caso de responsabilizar os sócios por esse ato não ilícito. Agora, o não pagamento por meio de sonegação ou qualquer outra fraude caracteriza ato contrário à lei. É o caso, por exemplo, de empresa que não emite nota fiscal, agindo de forma fraudulenta para não pagar o tributo.

⁶⁷ DIFINI, *Manual de direito tributário*, p. 218.

A questão foi resolvida, de forma definitiva, com a edição da Súmula nº 430 do STJ: “*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio gerente*”.

Assim, conforme bem conclui João Aurino de Melo Filho, “A responsabilização fundada no art. 135 do CTN, portanto, sempre dependerá da prática de ato doloso, penalizando apenas o sócio que abusa da função de administrador de uma determinada pessoa jurídica⁶⁸”.

2.3.2 Da dissolução irregular da pessoa jurídica

Para que se efetive o redirecionamento da execução fiscal tributária, há necessidade de indício de prova de excesso de mandato, violação à lei, contrato social, estatuto (art. 135 do CTN), ou ainda, de indício de dissolução irregular.

Na dissolução societária irregular, há uma dissolução de fato, e não uma dissolução de direito. Para a dissolução regular de uma sociedade são necessárias ambas, ou seja, o distrato⁶⁹ da sociedade e o seu registro na Junta Comercial.

Os sócios não podem simplesmente fechar as portas e abandonar a empresa. Existe um trâmite legal, rígido e formal para a extinção da personalidade jurídica, que inicia pela arrecadação e liquidação dos bens do ativo e encerra com o pagamento do passivo. As hipóteses de dissolução das sociedades civis e empresariais estão reguladas nos artigos 1033 a 1035 do Código Civil (CC)⁷⁰.

⁶⁸ FILHO, *Execução fiscal aplicada*, p. 268.

⁶⁹ Convenção, em virtude da qual se promove a dissolução de uma sociedade ou de um contrato. O distrato pode ser tanto amigável quanto judicial.

⁷⁰ Art. 1.033. Dissolve-se a sociedade quando ocorrer:

- I - o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado;
- II - o consenso unânime dos sócios;
- III - a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado;
- IV - a falta de pluralidade de sócios, não reconstituída no prazo de cento e oitenta dias;
- V - a extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar.

Parágrafo único. Não se aplica o disposto no inciso IV caso o sócio remanescente, inclusive na hipótese de concentração de todas as cotas da sociedade sob sua titularidade, requeira, no Registro Público de Empresas Mercantis, a transformação do registro da sociedade para empresário individual ou para empresa individual de responsabilidade limitada, observado, no que couber, o disposto nos arts. 1.113 a 1.115 deste Código.

Art. 1.034. A sociedade pode ser dissolvida judicialmente, a requerimento de qualquer dos sócios, quando:

- I - anulada a sua constituição;
- II - exaurido o fim social, ou verificada a sua inexecutibilidade.

Art. 1.035. O contrato pode prever outras causas de dissolução, a serem verificadas judicialmente quando contestadas.

Vale ressaltar a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no que concerne aos casos em que a sociedade empresária encerra suas atividades sem proceder à sua liquidação, isto é, de modo irregular. Eis as ementas dos arestos:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR.

1. O encerramento das atividades da empresa sem a liquidação por processo específico é indício de dissipação dos bens por parte de seus administradores, cabendo aos sócios o ônus da prova em contrário.

2. Não tendo o embargante logrado afastar a presunção de sua responsabilidade pela dívida, de irregularidades na gestão ou de acréscimo patrimonial no período referente à exação, torna-se pessoalmente responsável pela obrigação tributária da sociedade cujo crédito correspondente ora está em execução.

(TRF – 4ª Região, 1ª Seção, Embargos Infringentes (processo nº 200371000750778), rel. Juíza Federal Vânia Hack de Almeida, publicado no D.E. em 19.01.2009). (grifo nosso)

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. ART. 135 DO CTN. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. NOTIFICAÇÃO. MULTA. CONFISCO. NÃO-CONFIGURAÇÃO. CDC.

1. O encerramento das atividades da empresa sem a liquidação por processo específico é indício de dissipação dos bens por parte de seus administradores, cabendo aos sócios o ônus da prova em contrário.

2. A embargante não foi encontrada para citação e o sócio não demonstrou o destino dado aos bens da empresa, não logrando afastar a presunção de dissipação dos bens da pessoa jurídica, tornando-se pessoalmente responsável pela obrigação tributária da sociedade.

3. O Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, dispensou a formalidade do lançamento nos casos em que o contribuinte comunica a existência de obrigação tributária, podendo o crédito fiscal ser inscrito em dívida ativa e cobrado em execução, independentemente de qualquer procedimento administrativo.

4. A multa aplicada no percentual de 20% não tem caráter confiscatório, atendendo às suas finalidades educativas e de repressão da conduta infratora.

5. O Código de Defesa do Consumidor alcança apenas as relações de consumo, o que não se cogita entre o contribuinte e a Fazenda Pública.

(TRF – 4ª Região, 2ª Turma, Apelação Cível (processo nº 200670990024639), rel. Juíza Federal Eloy Bernst Justo, publicado no D.E. em 31.01.2008). (grifo nosso)

Se o ativo da sociedade é insuficiente para o pagamento de todo o passivo, aí incluídos os débitos tributários, então a solução é o pedido de autofalência, e não simplesmente o abandono da atividade, sem qualquer satisfação aos credores. A empresa que age dessa forma está violando a lei, mais especificamente o artigo 105 da Lei nº 11.101/2005⁷¹ e,

⁷¹ Art. 105. O devedor em crise econômico-financeira que julgue não atender aos requisitos para pleitear sua recuperação judicial deverá requerer ao juízo sua falência, expondo as razões da impossibilidade de prosseguimento da atividade empresarial, acompanhadas dos seguintes documentos:

I – demonstrações contábeis referentes aos 3 (três) últimos exercícios sociais e as levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionadas com estrita observância da legislação societária aplicável e compostas obrigatoriamente de:

- a) balanço patrimonial;
- b) demonstração de resultados acumulados;
- c) demonstração do resultado desde o último exercício social;
- d) relatório do fluxo de caixa;

consequentemente, praticando ato que atrai a responsabilidade dos seus sócios gerentes, pois se presume que os sócios liquidaram o ativo e se apoderaram do mesmo.

Conforme lição de Melo Filho, *in verbis*, a dissolução irregular da empresa é uma das hipóteses mais comuns de responsabilização dos sócios:

Trata-se do caso mais frequente de responsabilização pessoal dos sócios, quando eles, descumprindo o procedimento legal para extinção de uma pessoa jurídica, simplesmente “*fecham as portas*” (grifo do autor) do estabelecimento empresarial, sem o regular processo de levantamento patrimonial e pagamento aos credores, de acordo com a ordem de preferência dos créditos⁷².

Outrossim, para que se tenha configurada a dissolução irregular, é suficiente que a empresa não seja localizada no endereço informado ao Fisco ou à Junta Comercial. Isso porque o artigo 127 do CTN⁷³ impõe ao contribuinte, como obrigação acessória, o dever de informar ao fisco o seu domicílio tributário que, no caso das pessoas jurídicas de direito privado, é o lugar da sua sede. A comunicação à junta comercial é obrigatória, sob pena de presunção de dissolução irregular, caso a empresa não seja localizada no endereço informado àquele órgão.

Nesse sentido, segue ementa do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. ARTIGO 135 DO CNT. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA Nº 435 DO STJ.

1. O artigo 135, III, do CTN autoriza o redirecionamento da execução fiscal contra os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado nos

II – relação nominal dos credores, indicando endereço, importância, natureza e classificação dos respectivos créditos;

III – relação dos bens e direitos que compõem o ativo, com a respectiva estimativa de valor e documentos comprobatórios de propriedade;

IV – prova da condição de empresário, contrato social ou estatuto em vigor ou, se não houver, a indicação de todos os sócios, seus endereços e a relação de seus bens pessoais;

V – os livros obrigatórios e documentos contábeis que lhe forem exigidos por lei;

VI – relação de seus administradores nos últimos 5 (cinco) anos, com os respectivos endereços, suas funções e participação societária” (grifo nosso)

⁷² FILHO, *Execução fiscal aplicada*, p. 269.

⁷³ Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

casos em que ajam com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. A norma inserta no dispositivo abrange, portanto, a hipótese de dissolução irregular da empresa. E a súmula nº 435 do STJ foi editada para exemplificar o que configuraria indício dessa dissolução irregular, prevendo a hipótese em que a empresa deixasse de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicar aos órgãos competentes, sobretudo à Junta Comercial da sua circunscrição.

2. A existência de certidão de oficial de justiça atestando que a empresa executada não foi encontrada no seu domicílio fiscal faz então recair sobre o sócio uma presunção relativa de responsabilidade, a qual legitima o redirecionamento do feito contra ele.

3. A jurisprudência consolidou entendimento no sentido de que a presença de mero indício da configuração dos casos previstos na lei é suficiente para o reconhecimento da possibilidade redirecionamento do feito. Isso porque apenas se está verificando a possibilidade, em tese, de responsabilização tributária do sócio, sendo que lhe é dada a oportunidade de infirmar a presunção relativa de responsabilidade que sobre ele recai no próprio curso do feito executivo ou mesmo em ação própria para tal desiderato, a qual permita ampla dilação probatória.

(TRF4, AC 5009010-25.2010.404.7100, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, PRIMEIRATURMA, Data do Julgamento, 17/07/2013, D.E. 19/07/2013).

Quanto à possibilidade de responsabilização pessoal do sócio em razão da dissolução irregular, o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento sumulado, consoante Enunciado nº 435: *“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente (grifo nosso).*

Sendo assim, pode-se dizer que a configuração da dissolução irregular apresenta duas modalidades: a configuração da dissolução irregular sob o viés de “fechar as portas”, e a configuração da dissolução irregular sob o viés de mudar de endereço. Ambas as modalidades, certificadas por Oficial de Justiça, autorizam a fazenda pública a indicar o responsável tributário no polo passivo da execução fiscal.

3. DIVERGÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS QUANTO À PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL TRIBUTÁRIA EM FACE DO SÓCIO RESPONSÁVEL NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR

Expostos alguns pontos preliminares que parecem imprescindíveis para o entendimento do estudo proposto, passa-se agora à análise do objeto do presente estudo, referente ao termo inicial do prazo prescricional para redirecionamento da cobrança do crédito tributário em face dos sócios administradores nos casos de dissolução irregular.

Conforme já observado, o Código Tributário Nacional trata, no seu artigo 135, inciso III, da responsabilização de terceiros. Todavia, não há em qualquer norma infraconstitucional dispositivo que esclareça a aplicação do instituto da prescrição para o caso em tela. Tal incidente tem gerado grandes divergências jurisprudenciais, além de morosidade judiciária e insegurança jurídica.

Nesse sentido, buscando elementos que possam auxiliar na identificação do marco inicial para contagem do prazo quinquenal, serão apresentadas e discutidas em três tópicos as principais discordâncias jurisprudenciais a respeito do tema.

3.1 Esclarecimentos iniciais

De início, vale ressaltar que o presente estudo não busca analisar a situação em que os responsáveis legais pelo crédito tributário encontram-se devidamente relacionados na Certidão de Dívida Ativa, quando do ajuizamento da ação de execução fiscal. Em tal hipótese, a análise da prescrição resta afastada de plano, porquanto os responsáveis integram, desde o início, o polo passivo do executivo fiscal, consoante lição de Araken de Assis:

O processo de execução pode ter o polo passivo substancialmente modificado durante sua tramitação. Em regra, estas alterações são motivadas por causas de responsabilidade superveniente, situações nas quais os nomes dos legitimados não se encontram designados no título⁷⁴.

Quando a CDA já veicular o nome dos corresponsáveis, basta à Fazenda ajuizar a ação de execução fiscal contra todos os coobrigados, no prazo de cinco anos contados a partir da constituição definitiva do crédito tributário, para que reste afastada a possibilidade de

⁷⁴ ASSIS, Araken de. *Manual de execução*. 12. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 1.097.

prescrição em relação a todos os responsáveis. É que, nesse caso, desde o início, o título executivo já foi formado tendo como sujeitos passivos do crédito todos os coobrigados.

Dessa forma, quando a CDA já trouxer o nome de todos os coobrigados, basta que o juízo profira o despacho de citação no prazo de cinco anos desde a constituição do crédito para que se interrompa a prescrição em relação a todos os responsáveis.

Nesse estudo, será analisada, portanto, a hipótese em que a fazenda pública verifica, no curso da execução fiscal, a dissolução irregular da sociedade, circunstância esta que, conforme já visto, autoriza a responsabilização por transferência de terceira pessoa pelo crédito tributário, cabendo a fazenda pública requerer o redirecionamento, ou seja, a responsabilização de um, até então terceiro, diretamente nos autos da execução fiscal.

3.2 Tese da não existência de prescrição diferenciada para sociedade e sócio

A primeira tese que será abordada defende a inexistência de prescrição diferenciada para a sociedade e o sócio, isto é, enquanto não houver prescrição em relação à sociedade, poderá ser postulado o redirecionamento da execução aos sócios.

Trata-se de uma inovadora tese jurisprudencial, minoritária, mas nem por isso menos importante, adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em alguns precedentes:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO-GERENTE EM PERÍODO SUPERIOR A CINCO ANOS, CONTADOS DA CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PRESCRIÇÃO. REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. Não se conhece de Recurso Especial em relação a ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.
2. Controverte-se nos autos a respeito de prazo para que se redirecione a Execução Fiscal contra sócio-gerente.
3. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o redirecionamento não pode ser feito após ultrapassado período superior a cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica.
4. A inclusão do sócio-gerente no pólo passivo da Execução Fiscal deve ser indeferida se houver prescrição do crédito tributário.
5. Note-se, porém, que o simples transcurso do prazo quinquenal, contado na forma acima (citação da pessoa jurídica), não constitui, por si só, hipótese idônea a inviabilizar o redirecionamento da demanda executiva.
6. De fato, inúmeros foram os casos em que as Execuções Fiscais eram arquivadas nos termos do art. 40 da Lei 6.830/1980, em sua redação original, e assim permaneciam indefinidamente. A Fazenda Pública, com base na referida norma, afirmava que não corria o prazo prescricional durante a fase de arquivamento. A tese

foi rejeitada, diante da necessidade de interpretação do art. 40 da LEF à luz do art. 174 do CTN.

7. A despeito da origem acima explicitada, os precedentes passaram a ser aplicados de modo generalizado, sem atentar para a natureza jurídica do instituto da prescrição, qual seja medida punitiva para o titular de pretensão que se mantém inerte por determinado período de tempo.

8. Carece de consistência o raciocínio de que a citação da pessoa jurídica constitui o termo a quo para o redirecionamento, tendo em vista que elege situação desvinculada da inércia que implacavelmente deva ser atribuída à parte credora. Dito de outro modo, a citação da pessoa jurídica não constitui "fato gerador" do direito de requerer o redirecionamento.

9. Após a citação da pessoa jurídica, abre-se prazo para oposição de Embargos do Devedor, cuja concessão de efeito suspensivo era automática (art. 16 da Lei 6.830/1980) e, atualmente, sujeita-se ao preenchimento dos requisitos do art. 739-A, § 1º, do CPC.

10. Existe, sem prejuízo, a possibilidade de concessão de parcelamento, o que ao mesmo tempo implica interrupção (quando acompanhada de confissão do débito, nos termos do art. 174, parágrafo único, IV, do CTN) e suspensão (art. 151, VI, do CTN) do prazo prescricional.

11. Nas situações acima relatadas (Embargos do Devedor recebidos com efeito suspensivo e concessão de parcelamento), será inviável o redirecionamento, haja vista, respectivamente, a suspensão do processo ou da exigibilidade do crédito tributário.

12. O mesmo raciocínio deve ser aplicado, analogicamente, quando a demora na tramitação do feito decorrer de falha nos mecanismos inerentes à Justiça (Súmula 106/STJ).

13. Trata-se, em última análise, de prestigiar o princípio da boa-fé processual, por meio do qual não se pode punir a parte credora em razão de esta pretender esgotar as diligências ao seu alcance, ou de qualquer outro modo somente voltar-se contra o responsável subsidiário após superar os entraves jurídicos ao redirecionamento.

14. É importante consignar que a prescrição não corre em prazos separados, conforme se trate de cobrança do devedor principal ou dos demais responsáveis. Assim, se estiver configurada a prescrição (na modalidade original ou intercorrente), o crédito tributário é inexigível tanto da pessoa jurídica como do sócio-gerente. Em contrapartida, se não ocorrida a prescrição, será ilegítimo entender prescrito o prazo para redirecionamento, sob pena de criar a aberrante construção jurídica segundo a qual o crédito tributário estará, simultaneamente, prescrito (para redirecionamento contra o sócio-gerente) e não prescrito (para cobrança do devedor principal, em virtude da pendência de quitação no parcelamento ou de julgamento dos Embargos do Devedor).

15. Procede, dessa forma, o raciocínio de que, se ausente a prescrição quanto ao principal devedor, não há inércia da Fazenda Pública.

16. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1095687/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe 08/10/2010)

No precedente citado, o STJ entendeu não existir prescrição diferenciada para a sociedade e para o sócio, ou seja, ou o crédito exequendo está prescrito (e extinto) para ambos, sociedade (contribuinte) e sócio (responsável), ou não está prescrito para ninguém, podendo ser cobrado de ambos.

Em consequência, a pretensão do Fisco em redirecionar a execução fiscal em face do sócio e trazê-lo ao processo de execução para responder solidariamente pela dívida pode

ser exercida a qualquer tempo, desde que a exequente ainda esteja atuando na execução fiscal contra a sociedade originariamente devedora.

O prazo é uno e envolve todos os coobrigados, independente do surgimento de uma situação originadora de responsabilização solidária de outro sócio que tenha surgido durante o trâmite da execução fiscal, portanto, não existirá um novo prazo de prescrição contra o responsável. Basta a atuação da fazenda pública contra o contribuinte no feito executivo, para afastar a prescrição intercorrente contra os demais.

Melo Filho compartilha dessa tese, embora reconheça que a jurisprudência tenha oferecido fortes resistências a essa conclusão, por implicar a inexistência de uma prescrição autônoma do direito de redirecionar a execução⁷⁵. Nesse sentido:

Ainda que a primeira teoria exposta tenha uma estrutura jurídica mais convincente, necessário aceitar que sofre forte resistência da jurisprudência, o que nos leva, por razões operacionais, a analisar a questão segundo o panorama majoritariamente aceito pelo STJ. Por outro lado, aceita a teoria, não haveria maiores problemas na análise da prescrição contra o responsável, simplesmente porque, não existiria prescrição autônoma contra ele. Por estas razões, neste trabalho, acataremos as premissas citadas, que tem como pressuposto a prescrição autônoma de uma pretensão, também autônoma, de redirecionar a execução⁷⁶.

Apesar da existência do precedente transcrito e da evidente coerência lógica interna do raciocínio, o autor do estudo não partilha dessa tese, posição essa que restará definida nos próximos tópicos, com a exposição das teorias dominantes do STJ, as quais pressupõem a prescrição autônoma do direito de redirecionar a execução fiscal que, contudo, divergem quanto ao marco inicial da contagem do prazo prescricional.

3.3 Tese dos cinco anos contados a partir da citação da pessoa jurídica

Trata-se da tese predominante no Superior Tribunal de Justiça, que parte da análise dos artigos 8º, §2, da Lei 6.830/80⁷⁷ e 174, § único, inciso I, do CTN⁷⁸, segundo os quais a

⁷⁵ FILHO. *Execução fiscal aplicada*. p. 246

⁷⁶ FILHO. *Execução fiscal aplicada*. loc.cit.

⁷⁷ Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

[...]

§ 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

⁷⁸ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

contagem do prazo de prescrição contra a pessoa jurídica é interrompido com o despacho do juiz determinando a citação no executivo fiscal.

O posicionamento em tela, imputando por solidariedade a responsabilidade tributária ao sócio, é no sentido de que a citação da devedora originária interrompe a prescrição também em relação aos sócios, consoante artigo 125, inciso III do CTN⁷⁹.

Nessa linha, para os casos de redirecionamento da execução contra os sócios, o despacho do juiz ordenando a citação da empresa executada⁸⁰ é o marco inicial para a contagem do prazo prescricional em relação a eles.

Em outras palavras, os adeptos dessa tese entendem que o despacho que ordena a citação da empresa executada interrompe a prescrição em relação aos seus sócios gerentes para fins de início da contagem do prazo para o redirecionamento da execução fiscal. Por conseguinte, a fazenda pública deve requerer o redirecionamento da execução no prazo de cinco anos contados da citação da pessoa jurídica, sob pena de decretação da prescrição intercorrente.

Inclusive, este foi o posicionamento adotado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em 2009. Senão, vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal.

2. Agravo regimental improvido.

(*STJ, AgRg nos EREsp 761488/SC, PRIMEIRA SEÇÃO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Julg. 25/11/2009, publ. DJe 07/12/2009*)

No mesmo sentido, os seguintes precedentes:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ARGÜIÇÃO DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. POSSIBILIDADE. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO PELA 1ª SEÇÃO. RELAÇÃO PROCESSUAL FORMADA APÓS A VIGÊNCIA DA LC 118/05. TERMO AD QUEM. DESPACHO QUE ORDENA A CITAÇÃO.

⁷⁹ Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

[...]

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

⁸⁰ Em observância ao disposto no artigo 174 do CTN, vale ressaltar que a redação original do inciso I do parágrafo único do referido dispositivo foi alterada pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. Para os créditos tributários constituídos até 08/06/2005, a prescrição é interrompida pela citação pessoal do devedor. Após 09/06/2005, a prescrição passou a ser interrompida pelo despacho do juiz que ordenar a citação.

[...]

3. A responsabilidade patrimonial secundária do sócio, na jurisprudência do E. STJ, funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.

4. O redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei n.º 6.830/80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. Precedentes: REsp 205887, Rel. DJ 01.08.2005; REsp 736030, DJ 20.06.2005; AgRg no REsp 445658, DJ 16.05.2005; AgRg no Ag 541255, DJ 11.04.2005.

5. Desta sorte, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, decorridos mais de 05 (cinco) anos após a citação da empresa, ocorre a prescrição intercorrente inclusive para os sócios.

6. In casu, verifica-se que a empresa foi citada em 22.12.2002, o pedido de redirecionamento foi feito em 30.07.2007, o despacho que ordenou a citação do sócio ocorreu em 08.08.2007, tendo a citação pessoal do sócio ocorrido em 12.06.2008 (quando a parte compareceu espontaneamente aos autos).

7. A Primeira Seção, no julgamento do AgRg nos EREsp 761488/SC, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, pacificou o referido entendimento:

"por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. (AgRg nos EREsp 761488/SC, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 07/12/2009)

[...]

13. Como visto, entre os marcos temporais citação da empresa e o despacho que ordenou, no redirecionamento da execução, a citação do sócio, já sob a égide da LC 118/05, não transcorreu o prazo prescricional quinquenal e, consectariamente, ressoa inequívoca a não ocorrência da prescrição.

14. Agravo regimental desprovido.

(STJ, AgRg no REsp 1202195 / PR, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, Julg. 03/02/2011, publ. DJe 22/02/2011)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. CITAÇÃO DA EMPRESA. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO EM RELAÇÃO AOS SÓCIOS. PRAZO SUPERIOR A CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO CONFIGURADA.

Firmou-se na Primeira Seção desta Corte entendimento no sentido de que, ainda que a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal.

Agravo regimental improvido.

(STJ, AgRg no AREsp 88249/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, Julg. 08/05/2012, publ. DJe 15/05/2012)

Data vênua, o autor do estudo entende estar ultrapassada a presente tese. Essa jurisprudência nada mais é do que um reflexo do momento vivido poucos anos atrás.

Conforme já pontificado anteriormente, por muito tempo o STJ acatou a tese defendida pela fazenda pública de que o simples inadimplemento tributário caracterizaria ato

contrário à lei, autorizando, assim, a responsabilização pessoal do administrador pelos débitos não pagos.

Todavia, após controvérsia entre a 1^a. e 2^a. Turmas, a 1^a Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 2005, consolidou o entendimento de que o não pagamento do tributo na data de vencimento não configura ato contrário à lei, com a edição da Súmula nº 430 do STJ: “*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio gerente*”.

Se for considerado o entendimento vigente anteriormente à edição da súmula 430, no sentido de que o mero inadimplemento seria causa apta a atrair a responsabilidade dos sócios-gerentes pelos débitos da sociedade, o raciocínio estampado nos acórdãos transcritos estaria correto. É que, nessa hipótese, por ocasião do ajuizamento das ações executivas, já havia surgido o fato desencadeador da responsabilidade dos sócios (inadimplemento), mostrando-se correta a conclusão de que a citação da pessoa jurídica (ou o despacho que ordenasse a citação, após a alteração do CTN) interromperia o prazo prescricional em relação à própria pessoa jurídica e também aos sócios, cabendo à fazenda pública requerer a sua inclusão no polo passivo dentro do prazo de cinco anos.

Em outras palavras, como era o inadimplemento que fazia surgir a responsabilidade dos sócios, a partir do não pagamento do tributo, tinha início o prazo prescricional para a cobrança da dívida, tanto em relação à pessoa jurídica quanto aos sócios, sendo que a interrupção da prescrição em relação a um deles, no caso, a pessoa jurídica, interromperia também em relação aos demais (sócios).

Nessa hipótese, estariam satisfeitos os dois requisitos exigidos para o reconhecimento da prescrição, quais sejam, a existência de um direito (cobrar a dívida da empresa e dos sócios) e a violação de um direito (contribuinte não paga dívida na data do vencimento). Configurava-se, de certa forma, a teoria da *Actio nata*⁸¹, em que o prazo prescricional para o exercício da pretensão somente se inicia com a violação do direito pela norma garantido.

Ocorre que, conforme já demonstrado linhas acima, a jurisprudência do STJ evoluiu no sentido de não mais considerar como apto ao redirecionamento o mero inadimplemento

⁸¹ Além dessa tese, atualmente majoritária, temos a tese da *actio nata*, de grande relevância no sistema jurídico, com precedentes recentes inclusive no STJ, mas que chama mesmo a atenção pela considerável quantidade de julgados nos Tribunais inferiores, conforme serão analisados no próximo tópico.

tributário. Atualmente, a principal causa de redirecionamento é a dissolução irregular da pessoa jurídica que figura como sujeito passivo principal da demanda.

Luis Marcello Bessa Maretti é pontual ao se referir à evidente alteração do momento do nascimento da pretensão; “da actio nata, que não mais se relaciona com o inadimplemento tributário, mas sim com o momento da dissolução irregular do devedor principal. Alterada a premissa fática, também deveria ser alterada a jurisprudência neste tópico analisada⁸²”.

Contudo, a grande maioria dos julgados do STJ, ainda hoje, continua aplicando aos casos de redirecionamento o seu antigo posicionamento a respeito do tema, sem atentar para a mudança da premissa fática que autoriza o redirecionamento, conforme se infere do seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. PRESCRIÇÃO. CITAÇÃO DA EMPRESA. INTERRUÇÃO DO PRAZO.

1. **O redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente precisa ocorrer no prazo de cinco anos a contar da citação da sociedade empresária**, devendo a situação harmonizar-se com o disposto no art. 174 do CTN para afastar a imprescritibilidade da pretensão de cobrança do débito fiscal. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público do STJ.

2. **A jurisprudência desta Corte não faz qualquer distinção quanto à causa de redirecionamento, devendo ser aplicada a orientação, inclusive, nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica.**

3. Ademais, esse evento é bem posterior a sua citação e o redirecionamento contra o sócio somente foi requerido porque os bens penhorados não lograram a satisfação do crédito. Assim, tratando-se de suposta dissolução irregular tardia, não há como se afastar o reconhecimento da prescrição contra os sócios, sob pena de manter-se indefinidamente em aberto a possibilidade de redirecionamento, contrariando o princípio da segurança jurídica que deve nortear a relação do Fisco com os contribuintes.

4. Recurso especial não provido.

(*EREsp 1163220-MG, RECURSO ESPECIAL 2009/0204603-0, Relator Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, Data do Julgamento, 17/08/2010, DJe 26/08/2010*). (Grifo Nosso)

Melo Filho faz duras críticas à teoria dos cinco anos:

É evidente o equívoco desta conclusão, aplicável, apenas em tese, nos casos em que o ato irregular ocorra antes do ajuizamento da execução fiscal, não tendo cabimento, contudo, quando o ato irregular tenha ocorrido no âmbito de uma execução fiscal em andamento; pois o termo inicial de qualquer prazo de prescrição somente pode surgir depois da ocorrência da lesão ao direito, não se podendo falar em prescrição antes da efetiva lesão⁸³.

⁸² MARETTI, Luis Marcello Bessa. O marco inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da cobrança do crédito tributário na execução fiscal feito com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional. Uma proposição para a pacificação do tema no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3240, 15 maio 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21679>>. Acesso em: 25 set. 2013.

⁸³ FILHO. *Execução fiscal aplicada*. p. 277.

O próprio STJ reconhece, em alguns precedentes, a contradição e a necessidade de alteração da jurisprudência. No próximo tópico, será analisada a teoria da *Actio nata*, a qual vem sendo muito utilizada e servido de base em inúmeros julgados dos tribunais inferiores.

3.4 Tese da *actio nata*

De início, importante realizar algumas breves considerações no que se refere ao princípio da *Actio nata*.

O princípio da “*actione non natae non praescribitur*” vem disposto no artigo 189 do Código Civil⁸⁴ (CC), e remete basicamente à ideia de que ao ser violado o direito, nasce para o titular a pretensão, que se extingue pela ocorrência da prescrição, nos prazos legalmente fixados para cada caso. Conforme já delineado no primeiro capítulo, atualmente, conforme a doutrina, tem-se que a prescrição se relaciona com a pretensão e não mais, como se dizia, antigamente, com o direito de ação, devido a este ser imprescritível.

Câmara Leal esclarece que o nascimento do direito de ingressar com uma demanda surge no momento em que o direito subjetivo é violado, ou seja, sem a violação não haveria ação e, por consequência, não haveria a prescrição⁸⁵.

Dessarte, prosseguindo-se com esse raciocínio, na hipótese de responsabilidade dos administradores pela dissolução irregular da sociedade executada, a contagem do prazo prescricional para efetivação do redirecionamento da execução fiscal somente terá seu início quando caracterizada, nos autos do feito executivo, a desconstituição da empresa de modo irregular. Um exemplo bastante comum se dá por meio da não localização pelo Oficial de Justiça da empresa para citação nos endereços constantes das bases de dados dos órgãos oficiais.

Nesse sentido, segue precedente do próprio STJ que acatou a tese da *actio nata*:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. PRESCRIÇÃO. TEORIA DA "ACTIO NATA". RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. MATÉRIA QUE EXIGE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 393/STJ.

1. O termo inicial da prescrição é o momento da ocorrência da lesão ao direito, consagrado no princípio universal da *actio nata*.

⁸⁴ Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

⁸⁵ LEAL, Antônio Luís da Câmara. *Da prescrição e decadência*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 23.

2. In casu, não ocorreu a prescrição, porquanto o redirecionamento só se tornou possível a partir da dissolução irregular da empresa executada.

3. A responsabilidade subsidiária dos sócios, em regra, não pode ser discutida em exceção de pré-executividade, por demandar dilação probatória, conforme decidido no Recurso Especial "repetitivo" 1.104.900/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, julgado em 25.3.2009, DJe 1º.4.2009, nos termos do art. 543-C, do CPC.

4. Incidência da Súmula 393/STJ: "A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória".

Agravo regimental provido.

(AgRg no REsp 1196377/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/10/2010, DJe 27/10/2010) (Grifo nosso).

Como regra geral, nas execuções fiscais, a citação da pessoa jurídica executada é realizada por meio de carta de aviso de recepção (A.R). Geralmente, quando a carta AR volta com carimbo de não localizado ou mudou-se, a fazenda pública peticiona, requerendo a expedição de mandado de verificação do funcionamento da executada, a ser cumprido na sede da empresa por Oficial de Justiça.

Se, no cumprimento do mandado, o Oficial de Justiça certificar que a empresa mudou de endereço, ou fechou as portas, não se encontra mais em atividades e não comunicou tal fato aos órgãos competentes, estará caracterizada a desconstituição da empresa de modo irregular, o que autoriza, na jurisprudência do STJ, o redirecionamento do feito aos sócios-gerentes.

Esse entendimento, inclusive, é objeto da Súmula nº 435: *“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”*.

Importante notar que somente após a comprovação nos autos de que a pessoa jurídica encerrou suas atividades é que se pode cogitar do redirecionamento. Portanto, segundo a teoria da actio nata, este é o momento a partir do qual se inicia a contagem do prazo prescricional. Antes disso, não haveria como a Fazenda requerer a responsabilização dos sócios e, portanto, parece que não haveria como cogitar a fluência do prazo prescricional, já que não havia ainda qualquer pretensão a ser exercida. Esse é o entendimento da 1ª Turma do TRF 4ª Região, no acórdão proferido nos Embargos à Execução Fiscal:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESCRIÇÃO. PARCELAMENTO.

1. Consoante assentado pela jurisprudência, não se legitima o redirecionamento da execução a menos que existam nos autos indícios da ocorrência de alguma das hipóteses do artigo 135, III, do CTN, necessários para a responsabilização tributária dos sócios da empresa executada. Dentre as hipóteses que legitimam o redirecionamento, encontra-se a dissolução irregular da empresa, que pode ser presumida, nos termos da Súmula nº 435 do STJ, quando a pessoa jurídica não for encontrada em seu domicílio fiscal, deixando de comunicar a mudança aos órgãos competentes.
2. Considerando-se que o princípio da actio nata impede a fluência do prazo prescricional enquanto inexigível a pretensão do credor, não se poderia exigir da exequente que promovesse a citação dos sócios-gerentes, em razão da dissolução irregular da empresa, à míngua do efetivo conhecimento dessa situação.
3. No caso em comento, apenas após a diligência do Oficial de Justiça para fins de constatação, em 27.04.2007, veio aos autos a notícia de que a empresa executada já teria encerrado suas atividades de maneira irregular. Assim, é a partir desse momento que passa a ser exigível a atuação da exequente no sentido de postular o redirecionamento da execução fiscal. Em outros termos, é a partir dessa data que tem início a contagem da prescrição intercorrente.
4. Considerando que os sócios-gerentes foram citados em 22.10.2008, percebe-se que não houve inércia da exequente durante lapso superior a 5 anos, razão pela qual não há falar em prescrição intercorrente.
5. Apelação improvida. (TRF4, AC 5001109-69.2011.404.7003, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, D.E. 08/08/2013)

Nesse momento, importante traçar um paralelo entre as duas teses predominantes do STJ.

Embora o STJ não tenha ainda jurisprudência consolidada sobre o tema, pelo número de julgados nesse sentido, parece haver uma preferência pela tese dos cinco anos. Segundo essa tese, como já foi visto, a interrupção da prescrição na execução fiscal contra a pessoa jurídica executada também interrompe a prescrição para fins de redirecionamento contra os sócios⁸⁶. O marco inicial da contagem do prazo prescricional para o redirecionamento seria a citação (ou o despacho de citação, após a recente alteração do CTN) da pessoa jurídica, contando-se, a partir desse fato, o prazo de cinco anos para que a Fazenda buscasse o redirecionamento em face dos sócios-gerentes, independentemente de qualquer outro fato que fosse apurado durante o curso da execução.

Já pela teoria da Actio nata, o início da contagem do prazo prescricional em face dos sócios administradores somente poderia ser cogitado a partir do momento em que nasce a possibilidade de ação, ou seja, a partir da data em que foi certificado por Oficial de Justiça a dissolução irregular da empresa. Antes disso, não havia qualquer fato que possibilitasse o pedido de redirecionamento, então seria impossível a contagem do prazo, porque o

⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 761488/SC*. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido. Brasília, DF, 07 de dez. de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>.

interessado (fazenda pública) não tinha qualquer pretensão para ser exercida, não tinha a possibilidade de exigir do sócio o pagamento do crédito.

Considerar o marco inicial para o redirecionamento do feito a partir da citação da empresa executada somente se justificaria caso fosse possível responsabilizar o administrador pelo mero inadimplemento da obrigação tributária. Não é o caso, conforme já demonstrado.

Relevantes, mais uma vez, as considerações de Melo Filho:

O equívoco da corrente ainda dominante no STJ é estender uma conclusão que somente poderia ser válida, em tese, nos casos em que o sócio tivesse praticado o ato irregular antes do fato gerador, aos casos nos quais o fato autorizador do redirecionamento é realizado durante a tramitação da execução fiscal – situação em que a incidência da tese conduziria à conclusão, absurda, de que, depois de cinco anos do despacho inicial, os sócios podem cometer quaisquer irregularidades na administração da sociedade, sem risco de responsabilização pessoal, pois operada uma espécie de prescrição antecipada a favor deles⁸⁷.

Definir, portanto, que a prescrição para inclusão dos administradores no polo passivo da execução fiscal se inicia em momento anterior à constatação da dissolução irregular da empresa executada, ou seja, antes mesmo de haver nascido a pretensão ao redirecionamento, afronta de forma grosseira o princípio da *actio nata*.

Em que pese a teoria dos cinco anos contados a partir da citação da pessoa jurídica pareça ser o entendimento dominante do STJ acerca do tema, os desembargadores do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4ª) e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJRS) têm acolhido preponderantemente a teoria da *actio nata*, conforme se observa dos recentíssimos julgados:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOA JURÍDICA. PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO CONTRA O CO-RESPONSÁVEL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INOCORRÊNCIA. INÉRCIA NÃO CONFIGURADA. PRINCÍPIO DA ACTIO NATA. 1. O feito não restou paralisado por mais de cinco anos por inércia da exequente, pelo que não há prescrição intercorrente a ser reconhecida. 2. Processada normalmente a execução, a ciência pela exequente da possível dissolução irregular da sociedade dá ensejo ao pedido de redirecionamento. 3. Aplicação do princípio da *actio nata*, tendo em vista que a exequente requereu o redirecionamento da execução dentro do quinquênio prescricional. 4. Sentença reformada. (TRF4, APELREEX 0014957-76.2013.404.9999, Segunda Turma, Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 02/10/2013)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ICMS. REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DA TEORIA DA ACTIO

⁸⁷ FILHO. *Execução fiscal aplicada*. p. 279.

NATA. É de se aplicar a Teoria do Actio Nata, a qual reza que a prescrição de débitos tributários em relação aos devedores subsidiários flui a partir do momento em que o credor toma ciência de indícios de dissolução societária irregular e não a partir da citação da pessoa jurídica. À UNANIMIDADE, NEGARAM PROVIMENTO AO AGRAVO DE INSTRUMENTO. (Agravado de Instrumento Nº 70055139497, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Barcelos de Souza Junior, Julgado em 25/09/2013)

Aplicável, portanto, o princípio da Actio nata. Se o fato que autoriza o redirecionamento é a dissolução irregular, somente a partir desse fato é que se pode cogitar da existência de uma pretensão que pode ser exercida contra os sócios-gerentes; então não poderia a contagem ter início a partir de um fato que não faz nascer qualquer pretensão, que é a citação da pessoa jurídica, ou o despacho ordenando a citação.

Como exemplo, pode-se citar a hipótese em que a pessoa jurídica, após ser citada no processo de execução, pede o ingresso em algum desses parcelamentos excepcionais que surgem de tempos em tempos, permitindo o pagamento em até 180 vezes (quinze anos). Se a pessoa jurídica citada, adere a uma modalidade de parcelamento e paga durante dez anos, vindo depois disso a parar de pagar e a encerrar as atividades, não há qualquer lógica em contar o prazo prescricional para o redirecionamento a partir da sua citação. Naquele momento, não havia o encerramento, então não havia qualquer pretensão a ser exercida contra os sócios; esta, a pretensão de redirecionamento, só surgiu a partir da constatação da dissolução irregular, que ocorreu vários anos após a citação da pessoa jurídica.

Outra situação semelhante em que a ausência da aplicação da actio nata seria um equívoco jurídico é quando a pessoa jurídica, devidamente citada, embarga a execução e os embargos são recebidos no efeito suspensivo. Enquanto estes estiverem tramitando, e isso pode levar mais de cinco anos, a execução estará suspensa. Se nesse período ela encerrar as atividades, a pretensão somente poderá ser exercitada a partir do momento em que os embargos forem definitivamente julgados, que é quando a fazenda poderá retomar o curso da execução. Antes disso, até havia a lesão (dissolução irregular), mas a pretensão ainda não podia ser exercida, tendo em vista não haver como exigir da credora a prática de qualquer ato durante o tempo em que a execução fiscal permanecer suspensa em razão da propositura dos embargos.

Com efeito, segue a jurisprudência do TRF 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ACTIO NATA. INÉRCIA. PROPOSITURA DE EMBARGOS À EXECUÇÃO. SUSPENSÃO. REDIRECIONAMENTO.

DISSOLUÇÃO IRREGULAR. ÔNUS DO EMBARGANTE. 1. A citação da pessoa jurídica não constitui o termo inicial da prescrição contra os sócios em eventual redirecionamento, tendo em vista que a prescrição começa do dia em que nasce a ação ajuizável (princípio da *actio nata*). A possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio só surge quando detectada a ocorrência das hipóteses elencadas no art. 135, III, do CTN, ou ainda no caso de dissolução irregular, o que quase sempre ocorre no curso do processo de execução fiscal. Não se pode considerar prescrito um direito que nem sequer podia ser exercido. 2. O mero transcurso do tempo, em sede de execução fiscal, não é suficiente para deflagrar a prescrição, sendo imprescindível a paralisação do processo por culpa da parte exequente. Não há como se exigir da credora a prática de qualquer ato durante o tempo em que a execução permanece suspensa em face da propositura dos embargos. Somente após o encerramento dos embargos, é que pode a exequente voltar a agir na persecução da ação executiva. 3. Verificada a inércia do exequente, considerado o momento do nascimento de seu direito ao redirecionamento e reconhecida a ocorrência da prescrição intercorrente, o exequente perde o direito de ação, ou seja, o direito de exigir o crédito, tanto do sócio, quanto da pessoa jurídica. 4. Tanto a doutrina quanto a jurisprudência são assentes no sentido que a dissolução irregular da empresa gera a presunção da prática de atos abusivos ou ilegais, moldando-se à hipótese do art. 135, III, do CTN, autorizando o redirecionamento da execução para o administrador, a quem compete comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, não ter havido a dissolução irregular da empresa. (TRF4, AC 5008208-23.2012.404.7208, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, D.E. 08/08/2013)

Desse modo, buscando a pacificação do tema é que o Superior Tribunal de Justiça afetou a sistemática dos recursos repetitivos a matéria em comento, estando a tese para ser decidida nos autos do Recurso Especial nº 1.201.993.

3.5 O recurso especial nº 1.201.993 na forma dos recursos repetitivos

Em razão da multiplicidade de recursos que cuidam do tema marco inicial do prazo prescricional para redirecionamento da execução fiscal, o Ministro (Relator) Herman Benjamin, em 21 de outubro de 2010, submeteu os autos do Recurso Especial (REsp) nº 1.201.993⁸⁸ à 1ª Seção, na forma dos recursos repetitivos inseridos no artigo 543-C do CPC e do artigo 2º, § 2º, da Resolução-STJ 8/2008.

No que tange à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil, pela Lei nº 11.672/2008, vale ressaltar os ensinamentos de Maretti:

A sistemática dos recursos repetitivos inserida no artigo 543-C do Código de Processo Civil pela Lei no. 11.672/2008 e regulamentada pela Resolução n. 08 do

⁸⁸ Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/justica/detalhe.asp?numreg=201001275952&pv=010000000000&tp=51>>

Superior Tribunal de Justiça visa uniformizar o entendimento a respeito de controvérsia sobre lei federal por essa Corte, que afetará um ou mais recursos para serem decididos, findo o qual todos os demais deverão ser decididos pelos Tribunais de origem nos moldes do decidido por essa instância superior⁸⁹.

São partes do REsp, como recorrente, a Fazenda do Estado de São Paulo e, como recorrida, Casa do Sol Móveis e Decorações Ltda. Em 21 de fevereiro de 2011, o Ministro Relator, dada a repercussão da matéria controvertida para as fazendas públicas, e com o objetivo de concentrar a representatividade dos interessados, deferiu o pedido de ingresso, na condição de *amicus curiae*, formulado pela União (Fazenda Nacional).

O julgamento foi iniciado em 14 de setembro de 2011, com o voto do Ministro Relator Herman Benjamin, no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, acolhendo a tese da *actio nata* defendida no presente estudo.

Em 23 de novembro de 2011, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no seu voto-vista, negou seguimento ao recurso fazendário, acolhendo a tese dos cinco anos contados da data de constituição definitiva do crédito tributário⁹⁰, afastando portando a tese da *actio nata*.

O Ministro Relator pediu nova vista. Em 26 de setembro de 2012, o Relator ratificou sua posição. Em seguida, o Ministro Mauro Campbell Marques pediu vista.

Posto em mesa novamente para julgamento, em 28 de novembro de 2012, esse último Ministro votou no sentido de prover o recurso fazendário, unindo-se ao Ministro Relator na tese pró-*actio nata*, a qual se coaduna com nosso estudo.

Após esse voto, em consulta processual ao *site* do STJ, verifica-se que o recurso especial ainda aguarda pelo voto vista de quatro ministros e, atualmente, encontra-se em pauta para julgamento; todavia, o mesmo vem sendo reiteradamente adiado.

⁸⁹ MARETTI, Luis Marcello Bessa. O marco inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da cobrança do crédito tributário na execução fiscal feito com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional. Uma proposição para a pacificação do tema no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3240, 15 maio 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21679>>. Acesso em: 25 set. 2013.

⁹⁰ O despacho que ordena a citação em execução fiscal, para ações propostas após a edição da LC 118/2005, ou a própria citação (para as demandas ajuizadas anteriormente), retroage à data da propositura da ação (arts. 174, parág. único do CPC c/ o art. 219 do CPC), bem como constitui o termo inicial para a sua recontagem. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.120.295/SP*. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 21 de maio de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>).

CONCLUSÃO

O estudo realizado teve como foco central analisar e discutir as principais teses relativas ao marco inicial do prazo prescricional para redirecionamento da execução fiscal tributária em face dos sócios com poderes de gerência nos casos de dissolução irregular das pessoas jurídicas, com enfoque na responsabilidade de terceiros prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN).

Para tanto, num primeiro momento, analisou-se os conceitos de contribuinte e de responsável tributário, bem como os dispositivos legais que determinam a responsabilidade pelo crédito tributário. Neste momento, vale ressaltar que nas hipóteses de responsabilidade tributária por transferência, a obrigação surge tendo como sujeito passivo o contribuinte; porém, em razão de algum evento posterior ao fato gerador, a obrigação é transferida para um terceiro, ou seja, para o responsável tributário.

Em sequência, foi realizada uma breve mas importante abordagem no que se refere a conceitos, requisitos e efeitos da prescrição sobre os créditos tributários. Importante destacar a prescrição ordinária, aquela prevista no artigo 174 do CTN, em que o termo *a quo* do lapso prescricional de cinco anos é a constituição definitiva do crédito tributário. Assim, a prescrição ordinária é interrompida pelo despacho do juiz que determina a citação. A partir do referido marco temporal, interrompe-se a prescrição ordinária e se inicia uma nova contagem de cinco anos para cobrança do crédito fazendário, a chamada prescrição intercorrente.

No segundo capítulo, foi estudado o redirecionamento da execução fiscal tributária e a principal espécie de hipótese de responsabilidade por transferência, que é a responsabilidade de terceiros, regulada no artigo 135, inciso III do CTN. O referido artigo apresenta as hipóteses de responsabilização de terceiros por atos cometidos com excesso de poderes ou violação à lei, contrato social ou estatutos, que permitem o redirecionamento do executivo fiscal e a responsabilização do sócio administrador autor do ato ilícito.

Portanto, o processo de execução pode ter o polo passivo substancialmente modificado durante sua tramitação. Atualmente, pode-se afirmar que, na maioria dos casos, as modificações mais frequentes ocorrem devido aos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica. A configuração da dissolução irregular pode-se dar de duas formas: a primeira delas sob o viés de fechar as portas, e a segunda sob o viés de mudar de endereço.

Na modalidade denominada de “fechar as portas”, tem-se uma dissolução de fato, e não uma dissolução de direito. Para a dissolução regular de uma sociedade são necessárias ambas, ou seja, o distrato da sociedade e o seu registro na Junta Comercial. Os sócios não podem simplesmente “fechar as portas” sem dar qualquer satisfação aos credores ou aos órgãos de registro.

No que tange à dissolução irregular em razão da mudança de endereço, basta que a empresa não esteja mais localizada no endereço informado à Junta Comercial. Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, na súmula nº 435. A comunicação à Junta Comercial é obrigatória, sob pena de presunção de dissolução irregular e, por conseguinte, situação apta a autorizar à fazenda pública o redirecionamento da execução fiscal em face dos sócios.

Expostos alguns pontos preliminares que parecem imprescindíveis para o entendimento do estudo proposto, no último capítulo foram abordadas as principais teses referentes ao termo inicial do prazo prescricional para redirecionamento da cobrança do crédito tributário em face dos sócios administradores nos casos de dissolução irregular.

Conforme observado, o Código Tributário Nacional trata, no seu artigo 135, inciso III, da responsabilização de terceiros. Todavia, não há em qualquer norma infraconstitucional nenhum dispositivo que esclareça a aplicação do instituto da prescrição para o caso em tela. Tal incidente tem gerado grandes divergências jurisprudenciais, além de morosidade judiciária e insegurança jurídica.

Nesse sentido, o estudo realizado teve como objetivo principal expor a tese que parece ser a mais justa, e definir qual o termo inicial para a contagem do prazo prescricional, em razão da controvérsia jurisprudencial que circunda a problemática. Para tanto, foram abordadas três correntes sobre o assunto, demonstrando quais os argumentos referendados por aqueles que defendem cada uma das teses.

A primeira tese a ser verificada foi a da não existência de prescrição diferenciada para sociedade e para sócio. Trata-se de uma inovadora tese jurisprudencial, minoritária, mas nem por isso menos importante, adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em alguns precedentes. Referida corrente defende a não existência de uma prescrição autônoma contra o responsável, pois a prescrição tributária extingue o crédito e não se pode defender estar um crédito extinto para um obrigado e continuar hígido para outro. Portanto, ou o crédito está extinto para todos ou não estará extinto para nenhum dos obrigados. Em consequência, a pretensão do fisco em

redirecionar a execução fiscal em face do sócio, e trazê-lo ao processo de execução para responder solidariamente pela dívida, pode ser exercida a qualquer tempo, desde que a exequente ainda esteja atuando na execução fiscal contra a sociedade originariamente devedora.

A segunda tese é a da teoria dos cinco anos contados a partir da citação da pessoa jurídica. Trata-se de posicionamento majoritário do Superior Tribunal de Justiça. Os defensores dessa tese fazem uma análise doutrinária e jurisprudencial articulada a partir da interpretação conjunta dos artigos 125, inciso III, 173 e 174, *caput*, todos do CTN. Em outras palavras, os adeptos dessa teoria entendem que a citação da empresa executada interrompe a prescrição também em relação aos seus sócios gerentes, para fins de início da contagem do prazo para o redirecionamento da execução fiscal. Por conseguinte, a fazenda pública deve requerer o redirecionamento da execução no prazo de cinco anos contados da citação da pessoa jurídica, sob pena de decretação da prescrição intercorrente.

E, por fim, analisa-se a tese da *actio nata*, a qual defende que o início da contagem do prazo prescricional em face dos sócios administradores para fins de redirecionamento somente poderia ser cogitado a partir do momento em que nasce a possibilidade de ação, ou seja, a partir da data em que foi certificado por Oficial de Justiça a dissolução irregular da empresa.

Depois de verificados todos os fundamentos trazidos pelas correntes expostas, concluiu-se que a terceira é a que melhor soluciona a problemática em questão.

O entendimento quanto à primeira tese é de que permitir a pretensão de redirecionamento pela fazenda pública, a qualquer momento, desde que o feito executivo encontre-se em trâmite, conduziria, na prática, a uma quase imprescritibilidade da dívida tributária, tendo em vista que bastaria ao credor afastar a alegação de inércia processual. Essa solução repugna ao ordenamento pátrio, pois gera um grande desequilíbrio entre as partes, deixando a fazenda pública em uma situação muito cômoda para a cobrança do seu crédito, enquanto que aos sujeitos passivos gera uma indesejável insegurança jurídica, já que o prazo prescricional poderia ser *ad eternum*.

Conforme o posicionamento predominante do Superior Tribunal de Justiça, considerar o marco inicial da contagem do prazo prescricional para redirecionamento do feito a partir da citação da empresa executada, somente se justificaria caso fosse possível responsabilizar o administrador pelo mero inadimplemento da obrigação tributária. Não é mais o caso, tendo em vista a posição da própria Corte, com a edição da Súmula nº 430 do STJ, ainda em 2005,

consolidando o entendimento de que o não pagamento do tributo, na data de vencimento, não configura ato contrário à lei.

Parece ser mais correta, portanto, a tese da *actio nata*. Conforme exposto no estudo, em que pese a teoria dos cinco anos contados a partir da citação da pessoa jurídica pareça ser o entendimento dominante do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema, os desembargadores do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4ª) e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJRS) têm acolhido preponderantemente a teoria da *actio nata*. Se o fato que autoriza o redirecionamento é a dissolução irregular, somente a partir disso é que se pode cogitar da existência de uma pretensão a ser exercida contra os sócios gerentes; então, não poderia a contagem ter início a partir de um fato que não faz nascer qualquer pretensão, que é a citação da pessoa jurídica, ou o despacho ordenando a citação.

Os sócios-gerentes ou administradores não são, em princípio, responsáveis pelas dívidas da sociedade, que por elas responde com o seu patrimônio próprio. Somente se ficar caracterizado que foram praticados atos com excesso de poderes, infringência à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, como amplamente admitido para configurar situação objetiva a permitir o redirecionamento, tiver havido a dissolução irregular da empresa (Súmula 435/STJ), é que os sócios poderão ser chamados para responder pela dívida.

Partindo dessas premissas, ressalta-se ainda que inúmeras circunstâncias concorrem para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (por exemplo, o parcelamento, os embargos à execução), ou retardam o andamento da execução (suspensão para fins de localização do devedor ou de bens penhoráveis), as quais, além de afastar a inércia do credor (pressuposto para a decretação da prescrição intercorrente), por si só não autorizariam o redirecionamento do feito executivo.

Ao final, destaca-se que, em razão da multiplicidade de recursos que abordam o marco inicial do prazo prescricional para redirecionamento da execução fiscal, o Superior Tribunal de Justiça afetou à sistemática dos recursos repetitivos a matéria em comento, estando a questão a ser decidida nos autos do Recurso Especial nº 1.201.993.

Ante os argumentos expostos, a tese defendida pelo presente estudo para a solução da problemática em questão é a da *actio nata*. Embora em dissonância com a posição dominante do Superior Tribunal de Justiça, há inúmeros julgados recentes dos tribunais inferiores aplicando a tese da *actio nata* que sustentam tal posição, indicando uma possível alteração de entendimento da jurisprudência.

Assim, entende-se que o Superior Tribunal de Justiça poderá, ao analisar o Recurso Especial nº 1.201.993, acolher a tese da actio nata, determinando como marco inicial do prazo prescricional para redirecionamento da execução fiscal o momento que restar configurada a hipótese de responsabilidade tributária, mediante adoção da data da dissolução irregular, atualmente a principal causa do redirecionamento do feito com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional, posicionamento este voltado a garantir a máxima eficácia do procedimento.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007.

ASSIS, Araken de. **Manual da execução**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

BRASIL. Constituição Federal Brasileira de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 02 jul. 2013.

BRASIL. Código Civil. Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 05 out. 2013.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 02 jul. 2013.

BRASIL. Lei Federal 6.830 de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em: 02 jul. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1356458/MG**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 09 de junho de 2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 10 set. 2013.

_____. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 220735/RS**. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, DF, 09 de outubro de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 10 set. 2013.

_____. **Recurso Especial n. 3373193/MG**. Relator: Ministro Milton Luis Pereira. Brasília, DF, 06 de março de 1995. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 10 set. 2013.

_____. **Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 2003/0150650-4**. Relator: Ministro José Delgado. Brasília, DF, 19 de abril de 2004. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 10 set. 2013.

_____. **Recurso Especial n. 1095687/SP**. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, DF, 15 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 29 set. 2013.

_____. **Agravo Regimental em Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 761488/SC**. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido. Brasília, DF, 25 de novembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 29 set. 2013.

_____. **Recurso Especial n. 1163220/MG**. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 25 de novembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 29 set. 2013.

_____. **Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1196377/SP**. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 19 de outubro de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 29 set. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Embargos Infringentes n. 200371000750778**. Relator: Juíza Federal Vânia Hack de Almeida. Porto Alegre, 19 de janeiro de 2009. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php?tipo=1>>. Acesso em: 13 set. 2013.

_____. **Apelação Cível n. 200670990024639**. Relator: Juíza Federal Eloy Bernst Justo. Porto Alegre, 31 de janeiro de 2008. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php?tipo=1>>. Acesso em: 13 set. 2013.

_____. **Apelação Cível n. 50011096920114047003**. Relator: Juiz Joel Ilan Paciornik. Porto Alegre, 08 de agosto de 2013. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php?tipo=1>>. Acesso em: 29 set. 2013.

_____. **Apelação Cível n. 0014957-76.2013.404.9999** Relator: Luciane Amaral Corrêa Munch. Porto Alegre, 02 de outubro de 2013. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php?tipo=1>>. Acesso em: 05 out. 2013.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. **Apelação e Reexame Necessário n. 70003092855**, da 21ª Câmara Cível. Relator: Des. Genaro José Baroni Borges. Porto Alegre, 18 de junho de 2003. Disponível em: <http://www.tj.rs.gov.br>>. Acesso em: 10 set. 2013.

_____. **Agravo de Instrumento n. 70055139497**, da 2ª Câmara Cível. Relator: Des. João Barcelos de Souza Junior. Porto Alegre, 25 de setembro de 2013. Disponível em: <http://www.tj.rs.gov.br>>. Acesso em: 05 out. 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CORREIA, Ticiania Benevides Xavier. **A responsabilidade dos administradores ante o inadimplemento das obrigações tributárias da pessoa jurídica**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1094, 30 jun. 2006. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/8590>>. Acesso em: 18 jul. 2013.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FILHO, João Aurino de Melo. **Execução fiscal aplicada**. Bahia: Juspodivm, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Redirecionamento da execução fiscal e prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 181, outubro 2010.

MARETTI, Luis Marcello Bessa. **O marco inicial do prazo prescricional para o redirecionamento da cobrança do crédito tributário na execução fiscal feito com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional. Uma proposição para a pacificação do tema no âmbito do Superior Tribunal de Justiça**. Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3240, 15 maio 2012. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/21679>>. Acesso em: 25 set. 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MONTEIRO, Washington de Barros, **Curso de direito civil**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários ao CTN**. São Paulo: Forense, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2010.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**, v.1. 18. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

POLO, Marcelo. **Execução fiscal aplicada**. Bahia: Juspodivm, 2012.

RIBEIRO, Diego Diniz. Responsabilidade tributária fundada no art. 135, III do CTN: presunção de certeza da CDA e o cálculo jurisprudencial dos precedentes do STJ e do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 199. Dialética, 2012.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: parte geral**, v. 1. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da prescrição e decadência: Teoria geral no Direito Civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.